



Academia de Ciencias Políticas y Sociales

Luis Fraga-Pittaluga

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Prólogo Humberto Romero-Muci

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

eV editorial jurídica venezolana

130

Serie Estudios

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LUIS FRAGA-PITTALUGA

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

PRÓLOGO: HUMBERTO ROMERO MUCI

ACADEMIA DE CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES
Colección Estudios N° 130

Editorial Jurídica Venezolana International
2021

© Luis Fraga-Pittaluga
Academia de Ciencias Políticas y Sociales
ISBN: 978-1-63625-518-7
Academia de Ciencias Políticas y Sociales
Avenida Universidad, Bolsa a San Francisco
Palacio de las Academias
Caracas 1010-Venezuela
Teléfonos (058) (02) 483-2674/482-8634
Fax (058) (02) 482-8845, 481-6035
www.acienpoli@cantv.net
academiadecienciaspoliticas@gmail.com
Editado por: Editorial Jurídica Venezolana
Avda. Francisco Solano López, Torre Oasis, P.B.,
Local 4, Sabana Grande,
Apartado 17.598 - Caracas, 1015, Venezuela
Teléfonos: 762-25-53, 762-38-42. Fax 763.5239
<http://www.editorialjuridicavenezolana.com.ve>
Email fejv@cantv.net
Impreso por: Lightning Source, an INGRAM Content company
para: Editorial Jurídica Venezolana International Inc.
Panamá, República de Panamá.
Email: ejvinternational@gmail.com
Portada: Evelyn Barboza
Diagramación, composición y montaje
por: Mirna Pinto, en letra Times New Roman, 11
Interlineado: 12. Mancha 12,5 x 19

*A la memoria de mis amados padres
Mildred Pittaluga Zerpa de Fraga y
Luis Enrique Fraga Otero,
siempre en mi corazón y en mi pensamiento.*

Agradecimiento

A mi querido amigo el profesor Dr. Humberto Romero-Muci por honrarme con el prólogo de este libro y por apoyarme en su edición a través de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales.

A mi querido maestro el profesor Dr. Allan R. Brewer-Carías, por ofrecerme el apoyo editorial de la prestigiosa Editorial Jurídica Venezolana.

Al Dr. Juan Carlos Castillo Carvajal, presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, por el apoyo editorial de la Asociación.

A mi leal y querido amigo el profesor Dr. Carlos E. Weffe, por estar siempre atento y dispuesto para ofrecerme información valiosa y por sus siempre agudas observaciones.

A mi amada esposa Mónica y a mis adorados hijos más pequeños Ana Sofía y Alejandro Enrique, por su paciencia, amor y comprensión durante las interminables y extenuantes horas de trabajo. A mi querido y admirado hijo Luis Ángel, porque su amor por el estudio y la investigación y nuestras conversaciones sobre diversos tópicos jurídicos, se han convertido para mí en una fuente de inspiración permanente.

Por último, pero por encima de todo, a Dios Todopoderoso y a Notre-Dame-de-la-Médaille-Miraculeuse por haberme mantenido con salud y sano juicio durante estos terribles tiempos de Pandemia, permitiéndome culminar con éxito este desafiante proyecto.

CONTENIDO

PRÓLOGO Humberto ROMERO MUCI	33
INTRODUCCIÓN	43

PRIMERA PARTE

LOS PRINCIPIOS GENERALES QUE ORIENTAN LAS RELACIONES ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS Y LOS SUJETOS PASIVOS DE LA IMPOSICIÓN

1. Supremacía de la Constitución	51
1.1. Noción y perfiles generales del principio	52
1.2. El origen del principio.....	56
1.3. Su aplicación en el ámbito tributario	59
2. Principio de legalidad.....	61
3. Principio de la competencia.....	62
4. Principios de honestidad y transparencia.....	65
5. Principio de Participación.....	66
6. Principio de Responsabilidad	67
7. Principio de Recaudación Eficiente.....	67

SEGUNDA PARTE

LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN LOS PROCEDIMIENTOS CONSTITUTIVOS DE LOS ACTOS DE CONTENIDO TRIBUTARIO

CAPÍTULO PRIMERO

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO CONSTITUTIVO DE LOS ACTOS DE CONTENIDO TRIBUTARIO

1. Generalidades	71
2. Los principios generales del procedimiento administrativo y su aplica-ción al ámbito tributario	74
2.1. Legalidad.....	74
2.2. Principio de buena administración	76
2.3. Honestidad	77

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

2.4. Participación	78
2.5. Economía	78
2.6. Eficacia.....	78
2.7. Celeridad	79
2.8. Transparencia.....	79
2.9. Imparcialidad	79
2.10. Rendición de cuentas	80

CAPÍTULO SEGUNDO

LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

1. Delimitación conceptual.....	81
2. El cauce formal de la fiscalización tributaria	82
3. El contenido de la potestad administrativa de fiscalización	83
3.1. Alcance material de la competencia fiscalizadora según los tributos que puede comprender.....	83
3.2. Alcance temporal de la competencia fiscalizadora	84
3.3. Alcance espacial de la competencia de fiscalización.....	84
3.4. Competencias específicas de inspección y revisión.....	86
3.5. Competencias relativas a las medidas que aseguran los resultados de la fiscalización	89
3.6. Competencia para requerir la comparecencia del contribuyente.....	90
3.7. Competencia para requerir información a terceros	91
3.8. Competencia para practicar avalúos.....	95
4. El deber de colaboración con la Administración Tributaria.....	96

CAPÍTULO TERCERO

LA VERIFICACIÓN TRIBUTARIA	98
----------------------------------	----

CAPÍTULO CUARTO

LA TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN Y VERIFICACIÓN

1. Fiscalización.....	104
1.1. Acta de reparo.....	104
1.2. Acta de conformidad.....	109
2. Verificación.....	110

LUÍS FRAGA-PITTALUGA

CAPÍTULO QUINTO

EL SUMARIO ADMINISTRATIVO

1.	La aceptación o allanamiento al acta de reparo	113
1.1.	Naturaleza jurídica del allanamiento o aceptación del reparo	114
1.2.	¿Es posible impugnar la resolución cuando ha habido aceptación del reparo?.....	117
2.	Los descargos	119

CAPÍTULO SEXTO

DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

1.	El hecho imponible.....	122
1.1.	Noción.....	122
1.2.	Características.....	124
a)	Manifestación de capacidad contributiva	124
b)	Elemento estructural del tributo	124
c)	Materia de estricta reserva legal.....	125
d)	Origen de la obligación tributaria	125
1.3.	Estructura	125
2.	La base imponible	126
2.1.	Características de la base imponible	127
a)	Elemento estructural del tributo	127
b)	Magnitud económica.....	128
c)	Elemento cuantificador de la obligación tributaria	128
d)	Materia propia de la reserva legal tributaria.....	128
e)	Índice de capacidad contributiva.....	128
f)	Intimamente conectado al hecho imponible	129
3.	La determinación tributaria	129
3.1.	Noción.....	129
3.2.	Clases de determinación.....	133
a)	Autodeterminación o autoliquidación.....	133
a’.	Responsabilidad.....	137
b’.	Presunción de fidelidad.....	139
c’.	Produce efectos declarativos	140
d’.	Interrupción de la prescripción	141
b)	Determinación de oficio	141
a’.	Noción.....	141
b’.	Clases	142

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

a". Sobre base cierta	142
b". Indirecta o sobre base presuntiva	143
c) Determinación mixta.....	146
d) Determinación judicial.....	146
3.3. Efectos de la determinación.....	147
a) Efectos constitutivos.....	148
b) Efectos declarativos	149
a'. El caso de los intereses moratorios	151
c) Una tercera vía sobre los efectos de la determinación.....	172
a'. La tesis de Abache Carvajal	172
b'. La tesis de Weffè.....	173
c'. Nuestra posición	175
4. La determinación tributaria y el poder calificador de la Administración.....	176
4.1. La planificación fiscal y la economía de opción	176
4.2. La satanización de la planificación fiscal por parte de la OCDE.....	181
4.3. El abuso de las formas en materia tributaria.....	186
4.4. Los presupuestos para el ejercicio del poder calificador en los procedimientos de fiscalización y determinación tributaria	191

CAPÍTULO SÉPTIMO

LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DEL SUJETO PASIVO DURANTE LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN, VERIFICACIÓN Y DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1. Derecho a ser notificado.....	196
1.1. Notificación y derecho a la defensa	196
1.2. Notificación y eficacia del acto administrativo	198
1.3. Notificación personal y orden de prelación	201
1.4. Formas de notificar.....	201
1.5. Cuándo se entiende efectuada la notificación. La notificación por correo electrónico	202
1.6. La notificación por aviso. Cuando procede	206
1.7. Notificación de personas jurídicas, comunidades, entidades y firmas personales.....	206
1.8. La resistencia frente a la notificación. Consecuencia	207
1.9. El derecho a la notificación y la Carta de Derechos del Contribuyente del ILADT	207
2. Derecho a la motivación.....	207
3. Derecho a la defensa.....	212

3.1. Noción general.....	212
3.2. La regulación constitucional.....	213
3.3. El derecho a la defensa en la fase de fiscalización. Su alcance.....	215
3.4. El derecho a la defensa durante el “sumario administrativo”.....	215
a) Violación del derecho a ser presumido inocente	216
b) Violación del derecho a la igualdad.....	217
3.5. El derecho a la defensa, la Carta de Derechos del Contribuyente del ILADT y otras regulaciones	219
4. Derecho a ser presumido inocente.....	220
4.1. Noción.....	220
4.2. Efectos	222
a) Derecho implícitamente recogido en la estructura de cualquier tipo penal o ilícito administrativo.....	222
b) Derecho que afecta la distribución de la carga de la prueba	223
4.3. Presunción de inocencia vs. presunción de legitimidad de los actos administrativos	226
4.4. Los indicios y la presunción de inocencia	229
a) Concepto.....	229
b) Naturaleza jurídica.....	230
c) Presupuestos	231
a’. Plena prueba del hecho indicador.....	231
b’. Conexión lógica entre el hecho indicador y el hecho desconocido	231
d) Eficacia probatoria.....	233
a’. Legalidad.....	233
b’. Legitimidad.....	233
c’. Pertinencia y conducencia.....	234
d’. Conexión evidente entre el hecho indicador y el investigado.....	234
e’. Pluralidad de indicios graves, concordantes y convergentes.....	235
f’. Inexistencia de otras pruebas contrarias	235
e) Diferencias entre indicios y presunciones	236
5. Derecho a no declarar contra sí mismo	237
6. Derecho a la privacidad e inviolabilidad del hogar doméstico y otros recintos privados.....	238
7. Derecho al doble grado de instancia.....	242
8. Derecho a la determinación sobre base cierta.....	244
9. Derecho a que las actuaciones se produzcan en días y horas hábiles.....	246

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

10. Derecho a que se deje constancia de la comparecencia ante la Administración Tributaria	246
11. Derecho a que la fiscalización sea conducida por un funcionario competente	247
11.1 En general sobre la competencia.....	247
11.2 La manifestación concreta de la competencia: La investidura.....	251
11.3. La competencia de los funcionarios fiscalizadores.....	252
12. Derecho a la imparcialidad del funcionario.....	256
13. Derecho a promover y evacuar pruebas durante toda la fase de fiscalización y el procedimiento de determinación	257
14. Garantía de la interdicción de las pruebas ilegítimas	259
15. Derecho a que los requerimientos de información sean específicos y pertinentes	260
16. Derecho a obtener prórroga para la entrega de documentos.....	262
17. Derecho a que se deje constancia de toda la documentación entregada	264
18. Derecho a que se resguarde físicamente la documentación entregada	264
19. Derecho a la reserva y confidencialidad.....	265
20. Derecho de apertura y acceso al expediente administrativo	268
21. Derecho a la participación en el procedimiento (no preclusividad)	276
22. Derecho a estar informado del estado de los procedimientos.....	277
23. Derecho a la celeridad, eficacia y economía del procedimiento.....	278
24. Derecho a que se deje constancia del cumplimiento de las obligaciones y deberes formales tributarios	280
25. Derecho a la corrección de datos e informaciones erróneas.....	280
26. Derecho a la indicación de las defensas procedentes, los plazos y las autoridades competentes para su presentación	281
27. Derecho a la asesoría, asistencia y representación profesional	281
28. Derecho a la terminación de los procedimientos administrativos	282
28.1. La terminación normal o anormal de los procedimientos	282
28.2. El derecho a la caducidad del sumario.....	283
28.3. La reapertura inconstitucional de los procedimientos previamente cerrados.....	284
29. Derecho a invocar la prescripción	287
30. Derecho de acceso a las opiniones y criterios de la Administración Tributaria.....	288

LUÍS FRAGA-PITTALUGA

TERCERA PARTE

**EL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA ACTIVIDAD CONSULTIVA
DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

CAPÍTULO PRIMERO

LA ACTIVIDAD CONSULTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

1. Contenido	292
2. Organización	296
2.1. La Procuraduría General de la República	297
2.2. Consejo de Asesoría Jurídica de la Administración Pública (C.A.J.A.P.).....	298
2.3. Las Consultorías Jurídicas	298
3. Naturaleza de la actividad de la Administración Consultiva.....	299

CAPÍTULO SEGUNDO

**LA ACTIVIDAD CONSULTIVA DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

1. Contenido	303
2. Antecedentes	304
3. Presupuestos	304
3.1. Que el consultante tenga interés personal y directo en el asunto consultado	305
3.2. Que la consulta verse sobre la aplicación de normas tributarias	306
3.3. Que las dudas sobre la aplicación de las normas tributarias recaigan sobre una situación de hecho concreta.....	306
3.4. Que el consultante exponga en detalle los hechos que motivan la consulta	306
3.5. Que el consultante demuestre su cualidad y la representación que invoque.....	307
3.6. Que se paguen las tasas asociadas a la formulación de consultas	307
3.7. Que no existan recursos pendientes o averiguaciones fiscales abiertas en relación con el asunto objeto de la consulta	308
4. Organización	308
5. Naturaleza de la actividad consultiva de la Administración Tributaria.....	309
5.1. Naturaleza de la consulta	309
5.2. Naturaleza de la respuesta.....	311
6. Incidencia sobre los particulares	313
7. El plazo para la respuesta	315
8. Eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios	316

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

9. Responsabilidad de la Administración Tributaria	321
10. Inimpugnabilidad de las opiniones de la Administración Tributaria.....	324

CAPÍTULO TERCERO

**LAS OPINIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN VENEZUELA
Y SU DIFERENCIA CON LOS *TAX RULING*
DEL DERECHO COMPARADO** 329

CUARTA PARTE

**LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN
LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS**

RECURSIVOS O DE SEGUNDO GRADO

CAPÍTULO PRIMERO

**PECULIARIDADES DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO-
TRIBUTARIOS RECURSIVOS**

1. Universalidad del control	336
2. Eliminación del recurso de reconsideración.....	338
3. No agotamiento de la vía administrativa	338
4. La Acción Contencioso Tributaria Subsidiaria	339
5. Imposibilidad de decisión tardía cuando se ha acudido a la vía ju- dicial.....	340
6. Eliminación del efecto suspensivo de automático o de pleno derecho.....	341

CAPÍTULO SEGUNDO

LOS RECURSOS TRIBUTARIOS EN PARTICULAR

1. Recurso jerárquico.....	344
1.1. Legitimación	344
1.2. Modo, tiempo y lugar para interponer el recurso	345
a) Modo.....	345
b) Tiempo.....	346
c) Lugar.....	348
1.3. La admisión del recurso	349
a) El problema de la admisión del recurso y la suspensión de la prescripción	350
1.4. Las pruebas	352
1.5. Plazo de decisión y silencio administrativo.....	353
1.6. La decisión del recurso	354
a) Recurso de Revisión	357
b) Solicitud de reconocimiento de la nulidad absoluta	358

CAPÍTULO TERCERO

**EL PROBLEMA DE LA REFORMA EN PERJUICIO O PEYORATIVA
EN LOS PROCEDIMIENTOS RECURSIVOS EN EL
CASO DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS**

1. La noción general de reforma en perjuicio o peyorativa (<i>reformatio in peius</i>).....	363
2. ¿Es posible la reforma en perjuicio en los procedimientos administrativos sancionatorios de segundo grado?	369
2.1. Perfiles fundamentales de las tesis que rechazan la admisibilidad de la prohibición de reforma peyorativa en el procedimiento administrativo	372
2.2. Perfiles fundamentales de las tesis que admiten la prohibición de reforma peyorativa en el procedimiento administrativo	375
2.3. Nuestra posición	377
a) Derechos y garantías constitucionales que impiden la <i>reformatio in peius</i>	377
a'. El derecho a la defensa.....	377
b'. El derecho a la notificación e información de cargos	379
c'. El derecho a la prueba.....	380
d'. El derecho al doble grado de instancia.....	381
e'. El derecho a no autoinculparse (<i>nemo tenetur se ipsum accusare</i>).....	381
b) Normas legales que impiden la <i>reformatio in peius</i>	382
a'. La irretroactividad de los nuevos criterios administrativos	382
b'. La irrevocabilidad de los actos administrativos generadores de derechos subjetivos o intereses legítimos	387
c) Principios del Derecho Administrativo Formal que impiden la <i>reformatio in peius</i>	388
a'. El principio de la buena fe.....	388
b'. El principio venire contra factum proprium non valet.....	389
c'. El principio de la confianza legítima	391

QUINTA PARTE

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN LA VÍA JUDICIAL

CAPÍTULO PRIMERO

**LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL
CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

1. La jurisdicción especial contencioso tributaria	393
--	-----

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

1.1. El concepto de jurisdicción en general	393
1.2. La jurisdicción contencioso-tributaria.....	396
a) Perfil.....	396
b) Evolución histórica	398
1.3. Justicia tributaria y tutela judicial efectiva o el ocaso de la protección procesal de los derechos de los contribuyentes	406

CAPÍTULO SEGUNDO

EL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

1. Competencia.....	418
2. Modo, tiempo y lugar para intentar la acción contencioso-tributaria	424
2.1. Modo	424
a) Escrito razonado.....	424
b) Documentos que deben acompañarse	426
c) Otros requisitos	426
2.2. Tiempo	426
a) Lapso de caducidad.....	426
b) El lapso de caducidad y los vicios de nulidad absoluta	430
2.3. Lugar	431
3. Procedimiento.....	431
3.1. Presupuestos procesales	431
3.1.1. Legitimación.....	432
a) Activa.....	432
b) Pasiva.....	433
3.1.2. No agotamiento de la vía administrativa	433
3.1.3. El agotamiento de la vía administrativa y el problema del silencio administrativo	434
3.2. Iter procedimental.....	437
3.2.1. Notificaciones.....	437
a) Cuando hay interposición directa por el interesado	437
b) Cuando la interposición se hace a través de la Administración.....	437
c) Cuando la interposición se hace en forma subsidiaria	438
3.2.2. Admisión	438
a) Causales de inadmisibilidad.....	438
b) Carácter taxativo	439
c) La eliminación del requisito <i>solve et repete</i>	440
d) No exigibilidad del agotamiento de la vía administrativa	442

e) La decisión de admisión o inadmisión de la acción. La necesidad de su motivación	442
3.2.3. La prueba en el proceso tributario	443
3.2.3.1. Consideraciones generales	443
3.2.3.2. El objeto de la prueba en el proceso contencioso tributario	446
a) Nociones generales sobre el objeto de la prueba	446
i) <i>Afirmaciones de hecho</i>	446
(a) En razón de los sujetos	447
(b) En razón del objeto.....	447
(c) En razón de la actividad.....	448
ii) <i>Afirmaciones de derecho</i>	450
b) Consideraciones particulares sobre el objeto de la prueba en el contencioso tributario.....	450
i) <i>Prueba de los elementos de la relación jurídico-tributaria</i>	450
(a) El hecho imponible	451
(b) El sujeto obligado	451
(c) La base imponible.....	452
ii) <i>Prueba del elementos de la relación jurídico-tributaria</i>	452
iii) <i>La prueba de hechos ilícitos tributarios</i>	453
iv) <i>La prueba de la responsabilidad patri- monial</i>	455
c) La carga de la prueba en el proceso contencioso tributario.....	457
i) <i>La carga de la prueba cuando se alega el hecho negativo absoluto</i>	459
ii) <i>La carga de la prueba en el caso de las infracciones tributarias</i>	460
iii) <i>La carga de la prueba cuando se alega la incompetencia del funcionario</i>	461
iv) <i>La carga de la prueba cuando no se remite el expediente administrativo</i>	461
v) <i>La carga de la prueba cuando se alega el falso supuesto de hecho</i>	462
d) Los medios de prueba.....	463
d.1) La prueba documental	463
i) <i>Generalidades</i>	463
ii) <i>La contabilidad como prueba y co- mo objeto de prueba</i>	467

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

(a) Los libros contables	467
(b) La contabilidad	474
(b.1) Intento de definición	474
(b.2) ¿Qué tipo de prueba es la contabilidad?	475
(b.3) ¿La contabilidad es prueba o es un medio de prueba?.....	476
(b.4) Control y contradicción	478
(b.5) Valor probatorio	479
iii) <i>Los estados financieros</i>	488
(a) En general sobre los estados financieros.....	488
(b) Clases de estados financieros	489
(b.1) Balance general	489
(b.2) Estado de resultados.....	490
(b.3) Estado de cambios del patrimonio	426
(b.4) Estado de flujos de efectivo	490
(c) Valor probatorio de los estados financieros.....	490
(d) Promoción. Estados financieros y prueba del testigo experto.....	495
(e) Control y contradicción	502
(f) Los estados financieros como prueba en el incidente cautelar o cuando se exige probar el derecho y el daño antes de que transcurra el proceso	503
d.2) La prueba de experticia	511
3.2.3.3. Principios que rigen la prueba en el proceso contencioso tributario	513
a) Principios relativos a su promoción	513
(a.1) Principio de la apertura <i>ope legis</i> del lapso probatorio.....	513
(a.2) Principio de la carga de la prueba.....	513
(a.3) Principio de la facilidad de la prueba	514
(a.4.) Principio “negativa non sunt probanda”.....	515
(a.5) Principio de la legalidad de la prueba.....	515
b) Principios relativos a la admisión.....	516

LUÍS FRAGA-PITTALUGA

(b.1) Principio de la libertad de admisión	516
(b.2) Principio de la necesidad de la prueba	518
c) Principios relativos a su control	518
(c.1) Principios del control y contradicción de la prueba	518
d) Principios Relativos a la Evacuación	519
(d.1) Principio de la concentración	519
e) Principios relativos a la valoración	520
(e.1) Principio de la unidad de la prueba.....	520
(e.2) Principio de la comunidad de la prueba.....	520
(e.3) Principio de incorporación de la prue- ba	522
(e.4) Principio de la trasladabilidad de la prueba	523
(e.5) Principio de la pertinencia	524
(e.6) Principio de la conducencia.....	524
(e.7) Principio de la prueba libre y principio de la prueba tasada.....	525
f) Principios Comunes.....	526
(f.1) Principio Inquisitivo	526
3.2.3.4. Apertura del lapso probatorio	526
3.2.4. Los informes	527
a'. Contenido e importancia	527
b'. Oportunidad	527
3.2.5. La sentencia	527
a'. Clases	528
b'. Contenido de la sentencia	529
c'. Decreto de ejecución.....	529
(c.1) En general sobre la ejecución.....	530
(c.2) Fundamento constitucional de la ejecución.....	530
(i) <i>El derecho a la defensa</i>	532
(ii) <i>El derecho al control contencioso admi- nistrativo amplio</i>	532
(iii) <i>El alcance y la autonomía de la función jurisdiccional</i>	533
(c.3.) Los obstáculos que enfrenta la ejecución y la reacción de la jurisprudencia.....	533
(c.4) El régimen de la ejecución en la Ley Orgá- nica de la Procuraduría General de la Repú- blica.....	540

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

(c.5) Las alternativas frente a la inoperancia de los procedimientos de ejecución	541
3.2.6. La condenatoria en costas	546
3.2.7. La apelación	548
a'. Consideraciones generales	548
b'. La consulta obligatoria	552
3.2.8. Terminación anormal	555
a) Desistimiento	555
b) La transacción en el proceso contencioso-tributario	556
(b.1) Generalidades	556
(b.2) Procedimiento	560
c) La perención de la instancia en el proceso conten- cioso tributario	561
(c.1) Generalidades	561
(c.2) La instancia	564
(c.3) Extinción de pleno derecho	564
(c.4) Acto de procedimiento	565
(c.5) Computo	568
(c.6) Actos interruptivos	568
(c.7) Acto que declara la perención	568
(c.8) Perención e interés público	569
(c.9) Perención vista la causa	571

CAPÍTULO TERCERO

LA TUTELA CAUTELAR

1. La tutela cautelar en la justicia tributaria antes del 2001	578
1.2. La suspensión automática	578
1.2. Las medidas cautelares innominadas	580
2. La tutela cautelar en la justicia tributaria del siglo XXI	581
2.1. De la suspensión automática a la tutela cautelar	582
a) Presupuestos procesales	582
a'. Acto impugnado	582
b'. Instancia de parte	583
c'. Suspensión total o parcial	583
d'. <i>Fumus boni iuris</i> y/o <i>periculum in damni</i>	583
b) Características	583
a'. Instrumentalidad	583
b'. Provisoriedad	584
c'. Judicialidad	584

d'. Variabilidad	584
e'. Urgencia	584
2.2. Crisis de la tutela cautelar en el contencioso tributario	585
a) El “ <i>fumus bonis iuris</i> ” y/o el “ <i>periculum in damni</i> ”	585
b) Presunción y certeza dos conceptos que se enervan entre sí	593
3. Tutela cautelar y presunción de legitimidad del acto administrativo	598
3.1. Breves notas sobre la presunción de legitimidad de los actos administrativos	599
3.2. La presunción de legitimidad y la tutela cautelar	600

CAPÍTULO CUARTO

EL AMPARO TRIBUTARIO

1. El origen del amparo tributario	603
1.1. El amparo constitucional no es el origen ni es el género del amparo tributario	603
1.2. El verdadero origen del amparo tributario	607
2. Fundamento de la acción	608
3. Objeto de la pretensión procesal de amparo tributario	610
4. Naturaleza jurídica	612
4.1. La identificación entre el amparo constitucional y el amparo tributario	612
4.2. Las notables diferencias entre el amparo constitucional y el amparo tributario	613
4.3. La identificación del amparo tributario y el recurso por abstención	621
4.4. Diferencias entre el recurso por abstención y el amparo tributario	622
5. Legitimación pasiva y activa	623
5.1. Legitimación pasiva	623
5.2. Legitimación activa	623
6. Presupuestos para su admisibilidad	625
6.1. La demora excesiva	627
6.2. Que cause perjuicios no reparables por los medios procesales previstos en el Código Orgánico Tributario	628
6.3. Que se haya urgido el trámite	629
6.4. Que se acompañe prueba de los escritos	630
7. Regulación adjetiva	630
7.1. Tribunales competentes	630
7.2. Requisitos del libelo	630
7.3. Admisión de la pretensión y requerimiento de informe	630

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

7.4. Decisión	631
7.5. Apelación	631
8. Contenido de la decisión	631
9. Conclusión.....	635

CAPÍTULO SEXTO

HABEAS DATA

1. En general sobre al <i>habeas data</i>	638
1.1. Concepto	638
1.2. Naturaleza	639
1.3. Tipos.....	639
2. Régimen legal.....	640
2.1. El contenido de la pretensión.....	640
2.2. Legitimación	640
2.3. Fase previa	641
2.4. Tribunal competente.....	641
2.5. Procedimiento	642
3. La información de los sujetos pasivos de la imposición y los terceros	643
3.1. La información como instrumento esencial en la gestión de los tributos.....	643
3.2. Régimen de la información tributaria y derechos de los contribuyentes, responsables y terceros.....	647
a) Pertinencia	647
b) Fidelidad	647
c) Privacidad y reserva.....	649
d) Archivo y conservación	655
a'. El expediente administrativo	655
b'. Los archivos administrativos	659
4. El <i>habeas data</i> frente a la Administración Tributaria	661
4.1. El derecho a conocer la existencia de los Registros y de acceso a la información.....	664
4.2. El derecho a conocer el uso y finalidad de la información	666
4.3. El derecho de actualización de la información	667
4.4. El derecho de rectificación	668
4.5. El derecho a la declaratoria de confidencialidad.....	669
4.6. El derecho a la inclusión	670
4.7. El derecho de destrucción	671

LUÍS FRAGA-PITTALUGA

SEXTA PARTE

EL PROCEDIMIENTO DE COBRO EJECUTIVO

CAPÍTULO PRIMERO

**EN GENERAL SOBRE LA EJECUTIVIDAD Y EJECUTORIEDAD DE
LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS**

1. La presunción innominada de legitimidad.....	673
2. El privilegio de la decisión ejecutiva.....	681
3. El privilegio de la decisión ejecutoria	682
4. La necesidad de un equilibrio.....	686

CAPÍTULO SEGUNDO

LA EJECUTORIEDAD EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

1. La situación anterior al Código Orgánico Tributario de 2014.....	688
2. La situación después de la entrada en vigor del Código Orgánico Tributario de 2014.....	689
3. La regulación vigente	689
3.1. Consideraciones preliminares.....	689
3.2. Las diferencias entre los procesos ejecutivos y de conocimiento, que sin embargo no disminuyen la función garantista del primero	690
3.3. Las características del proceso ejecutivo y las ventajas que com- porta para cada parte	693
3.4. Regulación adjetiva.....	695
a) Las deudas líquidas y exigibles.....	695
b) Inicio del procedimiento ejecutivo.....	697
c) Oposición, suspensión y sustitución del embargo	698
a'. Oposición del ejecutado.....	698
b'. La oposición del tercero.....	699
c'. La suspensión del embargo.....	700
d'. Sustitución del embargo.....	700
d) La ejecución contra los responsables tributarios.....	700
a'. La relación jurídico-tributaria.....	700
a". El sujeto activo.....	702
b". El sujeto pasivo.....	702
a"". El contribuyente	705
b"". Los responsables tributarios.....	706
(a) Los agentes de retención	708
(b) Responsables por representación	709

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

e) El recargo del 10%: Una sanción indirecta e inconstitucional.....	730
f) Limitaciones cuantitativas y cualitativas del embargo.....	731
g) Embargo y ejecución sine die: Otra previsión.....	732
h) Medidas complementarias y notificaciones a organismos competentes.....	733
i) Depósito de los bienes embargados.....	733
j) El embargo de bienes corruptibles.....	734
k) Avalúo y Remate.....	735
4. A modo de conclusión.....	737

SÉPTIMA PARTE

LAS MEDIDAS CAUTELARES TRIBUTARIAS

CAPÍTULO PRIMERO

**LA REGULACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES
DESDE 1982 HASTA 2014**

1. Sobre la finalidad y los presupuestos de las medidas cautelares.....	741
2. Los presupuestos de las medidas cautelares tributarias.....	742
2.1. <i>Fumus boni iuris</i>	742
2.2. <i>Periculum in mora o in damni</i>	743
3. El alcance de las medidas y otras regulaciones adjetivas.....	743
4. Una reforma completamente inútil e inconveniente.....	744

CAPÍTULO SEGUNDO

**LA REGULACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES TRIBUTARIA
A PARTIR DE 2014**

1. El órgano competente.....	745
2. El procedimiento para la adopción de las medidas.....	745
2.1. La oposición.....	746
2.2. La sustitución de la medida por una garantía.....	746
3. Las medidas que pueden ser adoptadas.....	749

LUÍS FRAGA-PITTALUGA

OCTAVA PARTE

**LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE
LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 751**

CAPÍTULO PRIMERO

**FUNDAMENTO DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL
DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

CAPÍTULO SEGUNDO

**PRESUPUESTOS NECESARIOS PARA QUE OPERE
LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

1. Imputabilidad..... 764
2. Relación de causalidad 766
3. Daño 767
 3.1. Lesión real y efectiva 769
 3.2. Lesión personal y directa 770
 3.3. Lesión antijurídica..... 771

CAPÍTULO TERCERO

**CAUSAS DE LAS QUE DERIVA LA RESPONSABILIDAD
PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

1. La responsabilidad de la Administración Tributaria por demora en la tramitación de algunos procedimientos tributarios..... 774
 1.1. Fiscalización 775
 1.2. El procedimiento sumario 777
 1.3. Los procedimientos de segundo grado..... 778
 1.4. Las peticiones 778
2. La responsabilidad de la Administración Tributaria como consecuencia de las medidas cautelares dictadas en protección del crédito tributario..... 779
3. La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria derivada de la su actividad consultiva 782
4. La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria por la recaudación de tributos no debidos 785
5. La responsabilidad de la Administración Tributaria como consecuencia de la aplicación de medidas administrativas 789
6. Responsabilidad de la Administración Tributaria derivada de la ejecución de créditos fiscales 791

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

7. Responsabilidad de la Administración Tributaria derivada del ejercicio de la potestad sancionatoria.....	793
---	-----

CAPÍTULO CUARTO

EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1. Nulidad y condena (plena jurisdicción).....	800
2. Pretensión autónoma de condena	805

NOVENA PARTE

ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNO

CAPÍTULO PRIMERO

SOBRE EL ARBITRAJE EN GENERAL

1. Concepto.....	811
2. Características	813
3. Naturaleza jurídica	816
3.1. Tesis contractualistas	816
3.2. Tesis jurisdiccionalistas o procesalistas.....	817
3.3. Nuestra posición.....	819
4. Diferencias con otros métodos alternativos de resolución de conflictos.....	821
4.1. Arbitraje y mediación.....	821
4.2. Arbitraje y conciliación.....	822
5. Arbitraje y peritajes arbitrales	822

CAPÍTULO SEGUNDO

SOBRE EL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN PARTICULAR

1. Fábulas y leyendas en torno al arbitraje tributario.....	824
1.1. La Indisponibilidad de las potestades tributarias y del crédito tributario.....	824
a) El arbitraje no implica acuerdo sobre el ejercicio de la potestad tributaria.....	825
b) El arbitraje y la transacción no son institutos equivalentes o similares.....	826
1.2. El principio de la legalidad tributaria.....	831
a) El arbitraje no quebranta el principio de legalidad tributaria porque no es una técnica negocial y porque sólo procede cuando la ley lo permite.....	832

b)	Las técnicas negociales no son antecedentes necesarios para admitir el arbitraje.....	833
c)	El pretendido monopolio estatal de la justicia tributaria	834
d)	El Derecho Tributario y el orden público.....	838
e)	Las limitaciones al arbitraje tributario interno y el paradójico caso de los arbitrajes de inversión	841
2.	La regulación del arbitraje en el COT o la crónica de una muerte anunciada.....	842
3.	La regulación adjetiva del arbitraje en Venezuela.....	844
3.1.	El compromiso arbitral.....	844
3.2.	Exclusión del asunto de la Jurisdicción Contencioso Tributaria.....	846
3.3.	Disputas actuales	846
3.4.	Materias susceptibles de transacción.....	848
3.5.	Arbitraje de derecho o arbitraje de equidad.....	852
3.6.	Cuestiones procedimentales.....	853
a)	Arbitraje independiente o arbitraje institucional.....	853
b)	Composición del Tribunal arbitral	854
c)	Procedimiento arbitral	855
d)	El laudo arbitral.....	855
a'.	Contenido.....	855
b'.	Ejecución.....	855
e)	Los recursos contra el laudo arbitral.....	856
a'.	Recurso de apelación.....	856
b'.	Recurso de nulidad	857
f)	Duración del procedimiento	857
g)	Aplicación supletoria del CPC y la LAC	858
h)	Honorarios de los árbitros y costos del procedimiento arbitral.....	858

DÉCIMA PARTE (EPÍLOGO)

EL FUTURO DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA: LA DIGITALIZACIÓN DEL PROCESO	859
---	-----

CAPÍTULO PRIMERO

LA PANDEMIA COVID-19 Y LA NUEVA NORMALIDAD

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

CAPÍTULO SEGUNDO

**DIGITALIZACIÓN JUDICIAL:
LA SITUACIÓN EN EL DERECHO COMPARADO**

1. Brasil	863
2. España	864
3. Inglaterra y Gales. Un proyecto inconcluso	864

CAPÍTULO TERCERO

**DIGITALIZACIÓN JUDICIAL:
ESTADO DE LA CUESTIÓN EN VENEZUELA**

1. La Resolución de la SCC del TSJ No. 03-2020 del 28 de julio de 2020	866
2. Algunos precedentes jurisprudenciales de interés	870

CAPÍTULO CUARTO

¿ES POSIBLE EL PROCESO TRIBUTARIO VIRTUAL?

1. Base constitucional y legal para la digitalización del proceso.....	871
2. Aspectos específicos de la digitalización del proceso tributario	875

BIBLIOGRAFÍA	879
---------------------------	------------

PRÓLOGO

“LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE”

Tengo el renovado gusto de prologar la obra de la autoría del admirado tributarista y amigo, profesor Luis FRAGA PITTALUGA, originalmente publicado en 1998 bajo el título *La Defensa del Contribuyente frente a la Administración Tributaria*.

Y es así. Es un privilegio atípico que me permite testimoniar de la valía de una obra que fue cuidadosamente remozada, acrecentada en su calidad académica y avivada en su utilidad práctica. Una obra sobre el derecho procesal tributario trabajada con la profundidad y actualidad del conocimiento y experiencia de su autor. Una obra contextualizada por las lecciones de los reveses de una práctica tributaria domeñada por el autoritarismo de los últimos 22 años. Una obra moderna que nos prepara para los retos del futuro de la justicia tributaria.

*

En su primera versión el libro llenó un importante vacío en la doctrina, porque fue la primera obra venezolana que trató de manera sistemática los medios de defensa de los sujetos pasivos de la imposición frente a las actuaciones de las Administraciones Tributarias, en los distintos momentos en que ambas partes de la relación jurídico-tributaria podían interactuar.

El enfoque del libro fue también novedoso porque abordó el estudio de los medios de defensa en el contexto de las profundas imbricaciones entre el Derecho Tributario formal y el Derecho Administrativo, así como del Derecho Procesal Tributario y el Derecho Procesal general. Desde ese punto de vista, el libro tuvo una influencia decisiva en el pensamiento jurídico del momento y abrió paso a una renovada producción intelectual por parte de las noveles generaciones de tributaristas.

Tan solo a un año de la publicación de aquella obra, fue aprobada una nueva Constitución y en el año 2001 se modificó sustancialmente el Código Orgánico Tributario. Luego vendrían dos reformas profundas de este instrumento en 2014 y 2020, con un marcado sesgo totalitario y la consecuente degradación de los derechos de los contribuyentes frente al ejercicio de las potestades y competencias de la Administración Tributaria, las cuales, como era de esperarse, fueron reforzadas con privilegios injustificados y ampliadas hasta los límites de normalizar la arbitrariedad.

**

Han transcurrido 22 años de aquella publicación. En ese periodo el país pasó por una progresiva y radical desinstitucionalización del estado de derecho, la destrucción de su democracia constitucional y la degradación de la vigencia y efectividad de los derechos humanos de sus ciudadanos. Las reformas legales y la práctica jurisprudencial solo consolidaron progresivamente los privilegios de las administraciones tributarias, degradaron la garantía judicial y disminuyeron generalizadamente las posibilidades de defensa de los contribuyentes.

El derecho fue sometido a la conveniencia política, como un mero instrumento de dominación, violándolo, ignorándolo o interpretándolo falsamente. Así se disminuyó su aptitud y eficacia como técnica de ordenación de conductas, de reducción y de solución del conflicto social.

En nuestro país se escenificó la *huida del derecho mismo* y su sustitución por *decisiones sucedáneas*, voluntaristas, descritas por BREWER-CARÍAS como un proceso de resquebrajamiento institucional de la estructura del Estado de Derecho, que dio origen “...a un cuadro progresivo de inseguridad jurídica que se agrava, abandonándose incluso toda idea de razonabilidad, predictibilidad, claridad y estabilidad de las reglas aplicables, todo lo cual hace cada vez más difícil el poder identificar con claridad y precisión los componentes íntegros del ordenamiento [...], es decir, las fuentes mismas del propio derecho [...]”¹

Dijimos en su momento que, en ese contexto de regresión institucional el tributo no cumple ni puede cumplir su función ética. Su destino no es consistente con el bien común. Se desprestigió y degeneró en otro instrumento más de control social, apalancado en la imperatividad de su forma jurídica y en la amenaza coactiva de la recaudación fiscal. Es utilizado como mecanismo de terror y persecución de la disidencia política y económica. Hoy la justicia tributaria es una quimera.

Es tan perturbadora la marcha atrás de los derechos fundamentales de la tributación que se introdujeron en el ordenamiento tributario toda suerte de modificaciones legislativas en desmedro de la igualdad posicional de los sujetos de la relación tributaria degradándola de una relación de derecho a una relación de poder, la más de las veces una permanente vía de hecho. Ello significó el irrespeto más desafiante de los derechos (humanos y constitucionales) de nuestra historia contemporánea.²

La razón fundamental de esta descomposición institucional es la infectividad de la garantía judicial. Se desmontó el control jurisdiccional del poder con repercusiones nefastas sobre la seguridad jurídica, la legalidad, el Estado de Derecho y la democracia. La justicia tributaria no fue excepción.

¹ BREWER-CARÍAS, Allan, *Estado totalitario y desprecio a la ley. La desconstitucionalización, desjuridificación, desjudicialización y desdemocratización de Venezuela*, Fundación de Derecho Público, Editorial Jurídica Venezolana Caracas, 2015 p. 78.

² ROMERO-MUCI, Humberto, “(In)moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y la anomia social”, en *Patologías del sistema tributario venezolano*, Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, AVDT, Caracas, 2019 pp. 208 y 209.

Esa circunstancia exige para ciudadanos y operadores jurídicos una *defensa del contribuyente reforzada*, una reivindicación permanente de la garantía de la democracia constitucional y del Estado de Derecho y la denuncia consciente contra esas *decisiones sucedáneas* al derecho, altamente politizadas y disruptivas que se pretenden imponer desde todas las esferas de los poderes constituidos y pseudo constituyentes, para lo cual los jueces de máxima instancia fallaron en “...sostener la efectividad del sistema constitucional”³, cuando de ellos se esperaba que actuaran para defenderlo.

No obstante, esos 22 años de paradójica *involución* y *desinstitucionalización* del estado de derecho en Venezuela, las técnicas jurídicas de protección de los derechos del contribuyente progresaron a nivel mundial. El derecho tributario comparado, sustantivo y procesal, evolucionó significativamente, alineándose con la modernidad que imponen las nuevas tecnologías, la globalización del derecho y la universalización de las prácticas de protección de los derechos humanos.

Todo este aluvión de cambios requirió revisión, ampliación y corrección del libro; pero el cambio del entorno legal fue tan drástico y profundo, que la tarea fue imposible, y fue entonces necesario reescribir la obra por completo. El nuevo libro de Luis FRAGA PITTALUGA se intitula *La Defensa del Contribuyente*. Este nuevo libro es, en esencia, un libro totalmente *distinto* al publicado en 1998.

El nuevo libro comienza por analizar los principios generales que orientan las relaciones entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos de la imposición, los cuales funcionan como marco de referencia y como límites infranqueables, dentro de los cual estas relaciones deben desenvolverse siempre y en todo caso. La supremacía de la Constitución, su carácter normativo y vinculante, y la subordinación absoluta de todos los poderes a sus mandatos, se presenta como la idea central y columna vertebral de toda la obra. De allí se derivan otros principios esenciales que articulan las relaciones entre el poder y los contribuyentes, comenzando, como no podía ser de otra forma, con el *principio de la legalidad* y su derivado principal, el de la *competencia*, de donde surge la regla, también omnipresente en el libro, de que la Administración está obligada a actuar siempre sometida al *bloqueo de la legalidad*, no existe sino para ejecutar la ley en beneficio de los intereses generales y no puede hacer sino aquello que la ley le autoriza, incluso cuando actúa en ejercicio del poder discrecional. Los principios de *honestidad* y *transparencia* de los cuales derivan dos importantes postulados que deben guiar las relaciones entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes: la buena fe y la confianza legítima. Los principios de *participación* y *responsabilidad*, así como el de *recaudación eficiente*, terminan por delinear el ambiente más propicio para que la relación jurídico-tributaria se conduzca en armonía, equilibrio y conciliación entre el interés fiscal y los derechos de los sujetos pasivos de la imposición.

³ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Civitas, 3ª edición, Madrid, 1983, p. 192 y ss.

La Segunda Parte del nuevo libro aborda el estudio del plano fundamental, y más frecuente, en el que se desarrollan las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, constituido por los *procedimientos administrativos constitutivos o de primer grado*, que abarcan la *fiscalización*, la *verificación* y la *determinación tributaria*, así como otros procedimientos conducidos ante los entes exactores. Un primer capítulo se encarga de enumerar los principios fundamentales del procedimiento administrativo en general, que son aplicables *in toto* a los procedimientos tributarios. Los capítulos subsiguientes analizan en detalle los aspectos más resaltantes de los principales procedimientos constitutivos de naturaleza tributaria (*i.e.* fiscalización, verificación y determinación) desde su inicio, pasando por su desarrollo, hasta su culminación. Se analiza en detalle el abigarrado cúmulo de competencias de la fiscalización tributaria, lo que servirá de antesala para analizar, en el capítulo siguiente, los derechos y garantías que amparan a los contribuyentes durante todo el curso de los procedimientos administrativos constitutivos.

El capítulo final de esta Segunda Parte es sin duda alguna el *núcleo duro* de esta obra, pues se encarga de inventariar y estudiar, con profusión de detalles, y constantes referencias a la doctrina, la jurisprudencia y los instrumentos internacionales que funcionan como *softlaw* (como la Carta de Derechos y Garantías de los Contribuyentes del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario) un conjunto de treinta (30) derechos que protegen las situaciones jurídico-subjetivas de los contribuyentes, los responsables y los terceros, frente a las actuaciones, omisiones y vías de hecho de la Administración Tributaria. Se hace referencia también a las decisiones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, habida cuenta de que varios de los derechos tratados en este capítulo tienen el carácter de *derechos humanos* (derecho a ser oído, presunción de inocencia, inviolabilidad del domicilio, derecho a no declarar contra sí mismo) y ello tiene una importante consecuencia jurídico-formal, y es que tales derechos no son sólo susceptibles de protección a través de los mecanismos de derecho interno (*e.g.* amparo constitucional) sino también a través del novedoso control de la *convencionalidad* que integra esa visión de exigir que la Convenciones sobre derechos humanos operen de manera paralela, concurrente, integral y especialmente en un grado jerárquico superior al sistema jurídico nacional, como meta garantía del derecho de acceso a la justicia internacional⁴.

La Tercera Parte del nuevo libro tiene como propósito el análisis de una de las funciones más importantes que debería cumplir la Administración Tributaria, en el ejercicio de su *potestad-deber* de orientar, asesorar, guiar e ilustrar a los sujetos

⁴ *Cfr.* Corte Interamericana de Derechos Humanos, OC-26/20 de 9 de noviembre de 2020, Opinión Consultiva solicitada por la República de Colombia “Sobre la denuncia de la Convención Americana sobre Derechos humanos y de la Carta de la Organización de los Estados Americanos y sus efectos sobre las obligaciones estatales en materia de derechos humanos”, (Interpretación y alcance de los artículos 1, 2, 27, 29, 30, 31, 32, 33 a 65 y 78 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 3.1), 17, 45, 53, 106 y 143 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos), párr. 54.

pasivos de la imposición para el mejor y adecuado cumplimiento de las leyes tributarias. La *actividad consultiva* de la Administración Tributaria es examinada en profundidad en todos sus aspectos principales: sus antecedentes, su naturaleza jurídica, los órganos encargados de ejercerla, su contenido, los presupuestos necesarios para consultar, la posibilidad de cambios en los criterios administrativos y su aplicación retroactiva, de cara a los principios que guían el ejercicio de la actividad administrativa en general y los derechos de los ciudadanos; los efectos jurídico-formales y jurídico-materiales de las opiniones, tales como la eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios, la discusión sobre el carácter vinculante de las opiniones y sobre la posibilidad de su impugnación. Cierra esta Parte un análisis comparado entre las consultas reguladas en el Código Orgánico Tributario venezolano y los *tax rulings* del Derecho comparado.

La Cuarta Parte del nuevo libro está dedicada a los procedimientos administrativos recursivos o de segundo grado. El recurso jerárquico, el recurso de revisión y la solicitud de reconocimiento de la nulidad absoluta de los actos de la Administración Tributaria, son objeto de una meditada revisión, en la que se destacan aspectos cruciales como el carácter opcional de la vía administrativa, la desaparición del efecto suspensivo automático de los recursos y la total inoperatividad de las solicitudes administrativas de suspensión, los problemas asociados al trámite de los recursos, el silencio administrativo y la incompetencia sobrevenida para decidir cuándo se interpone la acción contencioso-tributaria con el acto *tácito*; y el muy interesante tema de la reforma peyorativa o en perjuicio (*reformatio in peius*) en los procedimientos de segundo grado que tienen por objeto actos administrativos de carácter sancionatorio.

La Quinta Parte del nuevo libro se ocupa de uno de sus temas más relevantes, a saber, la defensa del contribuyente en la vía judicial. Principia esta parte de la obra con un elaborado recuento sobre los antecedentes y la evolución histórica de la jurisdicción contencioso-tributaria, hasta llegar a lo que tal vez es uno de los capítulos más relevantes a tomar en cuenta en la *reinstitutionalización de la justicia tributaria*. El autor desmenuza el derecho a la tutela judicial efectiva y lo que este comporta, para luego demostrar, con contundentes argumentos, como este derecho ha desaparecido del sistema de justicia tributaria. Se argumenta aquí por qué la acción contencioso-tributaria no es ya un derecho accesible a todos por igual (*uti cives*), por las variadas limitaciones *económicas* para su ejercicio, entre las cuales destaca el ignominioso *solve et repete*, que ha sido reinstalado en forma clandestina por las reformas combinadas del Código Orgánico Tributario de 2001, 2014 y 2020. Se denuncia además el marcado desequilibrio de la relación procesal en el proceso contencioso tributario, en especial por la ingente cantidad de privilegios y prerrogativas en favor de los entes públicos exactores. La obra pone al descubierto como el proceso tributario no es breve ni expedito, sino que se prolonga de manera indefinida a la espera de una sentencia de fondo siempre tardía, a lo cual se agrega una construcción pretoriana que premia la lenidad de los jueces y los libera de su deber constitucional y legal de administrar justicia, al amparo de la artificiosa tesis de la *pérdida del interés en la sentencia y la caducidad de la acción*. Con argumentos irrefutables, el autor deja establecido que el proceso tributario ha dejado de ser,

contrariando la Constitución, un instrumento para la realización de la justicia; que las sentencias no llegan o llegan tarde, y que cuando llegan, si implican condenas para la Administración, son inejecutables, en virtud de los innumerables obstáculos contenidos en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, en la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público y por vía de decisiones vinculantes de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Otro aspecto muy relevante en esta parte de la obra es el *réquiem* a la tutela judicial anticipada o cautelar, la cual ha sido virtualmente eliminada en el sistema de justicia tributaria, como producto de erradas interpretaciones judiciales que no sólo contrarían el texto expreso del Código Orgánico Tributario, sino que han deformado por completo los presupuestos procesales de las medidas cautelares, al exigir en el incidente cautelar plena prueba y certeza tanto del derecho que se reclama como del peligro de daño, cuando ambos presupuestos no requieren sino una evaluación sumaria por el juez y la posibilidad razonable de su existencia. Dentro de los procedimientos judiciales también son analizadas la *acción de amparo tributario* en todos sus aspectos fundamentales, especialmente en cuanto a su verdadera naturaleza, perfectamente diferenciada del amparo constitucional; se analizan en detalle sus presupuestos procesales, el trámite procedimental y los efectos de la sentencia respectiva. Otro tema muy relevante en esta parte de la obra es el extenso estudio que realiza el autor sobre la *acción de habeas data*, un instrumento muy útil, pero poco usado frente a los abusos que cometen las Administraciones Tributarias con la información personal de los sujetos pasivos de la imposición. El tema recibe en esta obra un meticuloso escrutinio en el cual se aborda el concepto de *habeas data*, su naturaleza, tipos, régimen legal, el contenido de la pretensión, la legitimación activa y pasiva, el tribunal competente, el procedimiento, y los distintos supuestos y objetivos del *habeas data* frente a la Administración Tributaria.

Las Partes Sexta y la Séptima del nuevo libro se concentran en el estudio de dos ejemplos paradigmáticos de la dramática *involución* sufrida en los últimos veinte años en el plano de los derechos y garantías de las personas, frente a las actuaciones de la Administración Tributaria. Se trata de dos procedimientos judiciales que, a partir de la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014, fueron *desjudicializados* o *administrativizados*, colocando en manos de la Administración Tributaria dos competencias que han debido permanecer, en beneficio de ambas partes de a relación jurídico-tributaria, en el poder judicial: El cobro ejecutivo y las medidas cautelares en protección de los créditos tributarios. El autor demuestra como esta huida hacia adelante, que merma los derechos de los contribuyentes y los responsables tributarios, ha terminado por poner en aprietos a la propia Administración Tributaria, que no cuenta ni con los medios ni con la experiencia necesaria para hacer uso de estas herramientas que, en el pasado, estando en su ámbito natural que es el poder judicial, funcionaban bastante bien.

La Octava Parte del nuevo libro se dedica a uno de los temas que han ocupado al autor desde hace más de veinte años, siendo sus trabajos precursores al respecto. Es el importantísimo asunto de la *responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*. Se examina aquí, con la debida profundidad, los presupuestos necesarios para que opere la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria

(imputabilidad, la relación de causalidad y el daño); las diferentes causas de las que deriva la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria, tales como la demora en la tramitación de los procedimientos tributarios; las medidas cautelares dictadas en protección del crédito tributario; la actividad consultiva; la recaudación de tributos no debidos; la aplicación de medidas administrativas; la ejecución de créditos fiscales y el ejercicio de la potestad sancionatoria. Culmina esta parte con el estudio del contencioso tributario de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria, en sus dos vertientes de nulidad y condena y de pretensión autónoma de condena.

La Novena Parte del nuevo libro se dedica a analizar otro de los temas en los cuales el autor ha liderizado la doctrina patria, dedicando varios estudios al mismo desde hace más de dos décadas. Es el caso del *arbitraje tributario*, el cual se estudia en todos sus contornos fundamentales. Destaca en particular como el autor desmonta los dogmas y falacias que se han construido para impedir la aplicación del arbitraje en materia tributaria. Sobre la regulación del arbitraje tributario, el autor realiza un detallado estudio de sus aspectos principales y razona, punto por punto, cuáles han sido las razones que han impedido que las normas contenidas en el Código Orgánico sobre el tema tengan aplicación en la práctica.

La Décima Parte, a modo de *Epílogo* de la obra, es dedicada al novedosísimo tema de la digitalización de los procesos judiciales con especial referencia al proceso contencioso tributario; algo que viene muy a propósito ante los eventos en curso cuando se publica esta obra, donde ha habido una migración forzada hacia el mundo digital, como producto de la Pandemia COVID-19 y las medidas de confinamiento y aislamiento social.

Desde el mismo comienzo de libro, el autor perfila las características que debe tener una Administración Tributaria moderna, eficiente y confiable, que interactúe con los sujetos pasivos de la imposición en un ambiente de honestidad, transparencia, buena fe, confianza legítima y absoluto sometimiento a la ley, sugiriendo para ello medidas que, sin tener una complejidad especial, permitirían alcanzar estos objetivos: a) se habla así de potenciar la determinación tributaria sobre base cierta, permitiendo la *participación activa y constante* del sujeto pasivo de la obligación tributaria en el procedimiento administrativo correspondiente, ofreciéndole todas las facilidades y garantías necesarias que lo estimulen a evitar conflictos ulteriores, sobre la cuantía de la cuota tributaria liquidada; b) apuntalar la profesionalización, el bienestar y la estabilidad de los funcionarios de la Administración Tributaria, rescatándolos de la tentación de migrar al sector privado o de incurrir en prácticas reñidas con la ética y la ley, dotándolos además de todas las herramientas tecnológicas más avanzadas para cumplir eficientemente su labor; c) orientar al universo de contribuyentes en forma activa y constante, para informarles adecuadamente sobre sus deberes formales y obligaciones, estimulándolos, a través de toda clase de incentivos legítimos, al cumplimiento voluntario de los mismos; d) combatir arduamente la corrupción, creando los mecanismos necesarios para castigar con medidas ejemplarizantes las conductas de los funcionarios públicos que abusan de sus com-

petencias para obtener beneficios personales; e) impulsar los mecanismos alternativos de resolución de conflictos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes tales como la conciliación, la mediación y en especial el *arbitraje tributario*, para evitar costosos e innecesarios procesos administrativos y judiciales; f) crear espacios para la celebración de *acuerdos, convenios y concordatos tributarios*, en los cuales se module el ejercicio de la potestad tributaria, haciendo uso de bases indiciarias de imposición acordadas entre la Administración Tributaria y los contribuyentes organizados, pertenecientes a diversos sectores de la economía; g) impulsar la creación de incentivos a los contribuyentes que han cometido infracciones menores para que regularicen su situación fiscal, tales como la aplicación de sanciones en cuantía reducida, la condonación de sanciones o la remisión parcial de obligaciones tributarias; h) proscribir los tratos discriminatorios a ciertas categorías de contribuyentes calificados paradójicamente como especiales, los cuales han sido sometidos hoy en día a un conjunto de regulaciones draconianas; se hace preciso en este caso rescatar el verdadero objetivo que impulsó la creación de los *sujetos pasivos especiales*, que no es otro que brindar a los mayores aportantes al Tesoro Público, todas las facilidades y estímulos posibles, siempre dentro de la ley, para cumplir sus obligaciones tributarias; i) impulsar una verdadera simplificación de todos los procedimientos administrativos atendiendo especialmente al *principio de buena administración*, y j) mejorar los sistemas informáticos de las Administraciones Tributarias, que hoy en día son obsoletos, poco confiables e ineficientes.

En el ámbito de la justicia tributaria, el autor destaca todos los vicios, errores, contramarchas y despropósitos que han caracterizado la jurisdicción contencioso tributaria en los últimos veinte años, pero también sugiere cómo debería ser el proceso contencioso tributario, el amparo tributario, el *habeas data*, el contencioso de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria y el arbitraje tributario, con el objetivo central de que todos estos cauces formales estén realmente orientados a la *tutela judicial efectiva y oportuna de los derechos*, para cumplir con el mandato de los artículos 26, 257 y 259 de la Constitución.

Hasta aquí unas breves anotaciones sobre el contenido y estructura de esta nueva obra que me honro en *reprologar*, destacando aquellas aportaciones que considero de mayor interés.

Pero también la lectura de este nuevo libro del Profesor FRAGA PITTALUGA es un goce estético, por la desenvoltura de su estilo claro, inteligente, culto, con un vocabulario inagotable y al alcance de cualquier lector. Justamente es lo que hace que el saber sea profundo y fecundo.

Su aporte representa una aplicación práctica del compromiso intelectual del académico con su tiempo y su sociedad.

Justamente esta es la motivación profunda del autor con su nueva obra sobre *La defensa del contribuyente*: Nos invita a reflexionar sobre un convulso capítulo de la historia tributaria de Venezuela, nos inmuniza para evitar la desmemoria y la improvisación, nos convoca a reedificar las instituciones de la justicia tributaria,

LUÍS FRAGA-PITTALUGA

para refundar una república liberal, moderna y próspera y por sobre todo, nos evidencia el desafío permanente que tenemos los venezolanos de afianzar los valores de la libertad, la democracia y los derechos humanos como límites al poder político.

Solo me queda convocar al lector a ser parte del reto que impone esta nueva obra de Luis FRAGA PITTALUGA, en la interminable *lucha por el derecho* y la *defensa del contribuyente*.

Aguafría, 7 de febrero de 2021

Humberto ROMERO-MUCI
Individuo de Número y Presidente
de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela

INTRODUCCIÓN

La Constitución Venezolana impone en su artículo 133 el deber de todos de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley, y dispone en su artículo 316 que tal deber de contribuir será distribuido en forma justa según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como a la protección de la economía y el nivel de vida del pueblo, sustentándose para ello en un sistema de recaudación eficiente de los tributos, los cuales, de acuerdo con el artículo 317, sólo pueden ser creados mediante ley y no pueden tener efectos confiscatorios.

En un Estado de Derecho el deber de contribuir no es distinto ni especial con respecto al deber genérico de todos los ciudadanos de cumplir con la Constitución y las leyes, remarcado en el artículo 131 de la Carta Fundamental. Sin embargo, así ha querido entenderse y ello ha conducido a que se hipertrofie su importancia en desmedro de los derechos y garantías de los contribuyentes.

De este principio se ha extraído que en tanto la Constitución impone a todos el deber de contribuir, los poderes públicos están dotados de poder, potestades y competencias tributarias para garantizar el cumplimiento de ese deber, todo lo cual los coloca en una posición de *supremacía especial* frente a los ciudadanos, quienes, por su parte, se encuentran en situación de *sujeción genérica*.

También se ha derivado del referido deber de contribuir, que el indiscutible y esencial interés público que supone el ejercicio del poder, las potestades y las competencias tributarias, justifica la creación de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales, en especial en cuanto concierne a la lucha contra la evasión tributaria, que se erige como un fin y un mandato por cuya virtud el legislador ha de habilitar los instrumentos que sean necesarios para que las Administraciones Tributarias aseguren el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias y sancione de manera implacable las infracciones a las leyes fiscales. Lo anterior ha llegado a niveles sinceramente escandalosos, cuando observamos que, a diferencia de lo que ocurre con el homicidio, la violación y el secuestro, la acción para perseguir los delitos tributarios de defraudación tributaria, falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción y la insolvencia fraudulenta con fines tributarios, no prescribe.

La realidad es que el poder tributario no es, desde hace mucho tiempo, un privilegio del cual disfrutaban los gobernantes para saquear el patrimonio de los *súbditos*; no es siquiera un poder inherente al Estado. Antes bien, se trata de un poder *delegado* que proviene del *consentimiento* de los ciudadanos, que dimana de la con-

formidad y aceptación de éstos del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, pero siempre que el cumplimiento de ese deber, nunca ha de olvidarse, se exija de conformidad con la Constitución y la ley, pues cuando no es así el poder tributario se degrada para convertirse en vulgar pillaje y, por lo tanto, se hace *ilegítimo*.

Dice el profesor BREWER-CARÍAS que: “Una de las tendencias más importantes del Derecho Tributario contemporáneo es la de constitucionalización de la materia impositiva, en el sentido de que cada vez, con más frecuencia, en las Constituciones, no sólo están establecidos los principios fundamentales del sistema tributario, sino también los límites que tiene el ejercicio de la potestad tributaria en relación a los derechos y garantías de los ciudadanos y de los contribuyentes. En esta forma, el poder tributario del Estado ha adquirido una mayor estabilidad y firmeza, ya que en los textos constitucionales se encuentran establecidas la estructura, la extensión y la limitación de las facultades tributarias de los diferentes entes del Estado. Pero, a la vez, las mismas Constituciones limitan el ejercicio de este poder, garantizando los derechos de los ciudadanos frente al Estado”.⁵

Por su parte, el profesor JAIME GARCÍA AÑOVEROS, al comentar una sentencia del Tribunal Constitucional Español del 26 de abril de 1990 (F.J. 31) dice que, según esta decisión: “...la Administración, en relación con el contribuyente, es una «potentior persona», está en situación de superioridad sobre los contribuyentes, tiene «potestades» que así la configuran, más aún que imprescindiblemente así la han de configurar, por mandato constitucional, contrapartida de ese deber constitucional de pago de tributos que, más allá del genérico sometimiento a la ley y al ordenamiento jurídico, coloca a los ciudadano en esa situación de sujeción.”

Luego afirma que: “Es difícil encontrar una mejor formulación de una doctrina que manifiesta, eso sí, dentro de una notable confusión, que estamos en un Estado de Derecho, salvo en materia de relaciones tributarias, donde hay un plus de sujeción «a la Administración», más allá de la sujeción al ordenamiento jurídico.”⁶

En opinión del connotado autor, siempre refiriéndose el sistema español, esa doctrina literalmente despótica que tanto recuerda formulaciones nazistas-marxistas-leninistas, que a estas alturas ya no se estudian ni como curiosidades históricas en las Facultades de Derecho, no es por supuesto la de la Constitución, la cual, según él, reafirma que no existe un deber de contribuir que sea algo adicional a la sujeción al ordenamiento jurídico; que el poder tributario no es otra cosa que el poder normativo en el campo tributario, cuyo ejercicio se ha de producir con sujeción a los límites constitucionales; que el ciudadano, en ésta, como en las demás

⁵ BREWER-CARÍAS, A. “Las protecciones constitucionales y legales contra las tributaciones confiscatorias”. *Revista de Derecho Público*. Caracas, EJV, 1994, No. 57-58, p. 5.

⁶ GARCÍA AÑOVEROS, J. “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas Constitucionales”. *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, pp. 103-104.

materias, no tiene más obligaciones que las que surgen de la ley y no deberes concretos nacidos de una genérica sumisión a las Administraciones Tributarias, quienes, por su parte, no tienen en esta materia como en cualquier otra, más facultades que las que procedan del ordenamiento jurídico; que la lucha contra el fraude fiscal no es un mandato de la Constitución, más allá del mandato que, mediante el expediente legal oportuno, afecta la lucha contra cualquier fraude, infracción o delito, sea o no tributario; y que la potestad sancionadora de la Administración Tributaria no es distinta ni de más rancia nobleza o calidad que la potestad sancionadora de la Administración en general.⁷

Las consideraciones expuestas son perfectamente aplicables a nuestro ordenamiento jurídico no sólo por la similitud de las normas constitucionales, sino también por las patologías que afectan a nuestras Administraciones Tributarias, por supuesto más graves en nuestro caso. En Venezuela la relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria es tensa y conflictiva. Las leyes tributarias han recargado a los contribuyentes de deberes formales, lo que se agrava si se tiene en cuenta la cantidad de tributos que hoy en día se aplican en el país. En el otro lado de la balanza, las Administraciones Tributarias gozan de un catálogo de potestades y competencias que rayan en la exageración, pero que, pareciéndoles pocas, suelen ser excedidas o arbitrariamente aplicadas e interpretadas. Todas aquellas potestades y competencias que conducen a la determinación de una objeción son usadas en toda su extensión y más allá; por contra, las que suponen reconocer un pago de lo indebido o algún beneficio en favor del contribuyente, se han atrofiado por falta de uso.

Por otra parte, en las relaciones tributarias de cualquier índole el contribuyente se presume un infractor consumado o potencial, hasta que demuestre lo contrario, en franco desconocimiento del derecho constitucional a la presunción de inocencia (artículo 49.2 de la Constitución), pues las fiscalizaciones se inician no para verificar, sino para hallar la infracción, el fraude o, al menos, el mínimo incumplimiento a los múltiples deberes formales previstos en las leyes tributarias. A veces se percibe como un fracaso la fiscalización que culmina en la emisión de un acta de *conformidad*.

La orientación al contribuyente se ha convertido en un artículo de lujo, pues han desaparecido casi por completo las campañas educativas, y la orientación dada por los canales formales previstos en el Código Orgánico Tributario, es lenta, poco confiable y otorgada en términos tan lacónicos que podrían considerarse como un irrespeto a la inteligencia del consultante, pues se quedan en un mero e innecesario parafraseo de las leyes analizadas, y además, lo que es peor, no se divulgan los criterios de la Administración Tributaria.

Pero si eso ya no fuera bastante lamentable, ocurre que las opiniones de la Administración Tributaria se consideran no vinculantes y suelen cambiar con tanta rapidez que, a veces, ni siquiera los órganos consultivos conocen los nuevos crite-

⁷ GARCÍA AÑOVEROS, J. "Una nueva Ley General Tributaria"...*Cit.*, pp. 104-105.

rios. Según apunta de manera muy gráfica y casi jocosa GARCÍA AÑOVEROS, es difícil concebir una posición más despótica que la de una Administración acreedora a la que se le pregunta cuánto, según ella, se le debe, y contesta sin compromiso por el contenido de su respuesta.⁸

Por lo que respecta al procedimiento administrativo de determinación tributaria, es del conocimiento común que el mismo se ha convertido, salvo muy honrosas excepciones que es necesario reconocer, en un cauce formal poco útil, porque una solidaridad de cuerpo mal entendida o, simplemente, la comodidad del funcionario de turno, conducen a la ratificación a ciegas de la propuesta de determinación contenida en el acta fiscal, lo que es bastante grave si pensamos que esa propuesta de determinación se inspira, como hemos dicho, en una presunción de culpabilidad y contiene, en una proporción alarmante de los casos, una determinación indiciaria provocada seguramente por las dificultades naturales asociadas a la búsqueda de los elementos necesarios para practicar la determinación sobre base cierta que ordena la ley.

La búsqueda de la verdad material, de la verdadera capacidad contributiva, es una declaración romántica de principios que se ha olvidado casi por completo, tal vez por el poder omnímodo que las leyes tributarias otorgan a las distintas Administraciones Tributarias, permitiéndoles servirse con demasiada frecuencia del peligroso recurso a las presunciones y ficciones.

En cuanto atañe a los procedimientos administrativos de segundo grado, es sin duda una fortuna que se les haya previsto en el Código Orgánico Tributario como una opción para el contribuyente, pues lamentablemente están contaminados de la cuestionable solidaridad de cuerpo que afecta los procedimientos administrativos constitutivos. Se trata por lo tanto de revisiones postizas, que no ofrecen garantía alguna a los contribuyentes.

Si de la justicia tributaria se trata, acudimos hoy, después de veinte años de desafueros, a sus solemnes exequias. El contribuyente enfrenta numerosas limitaciones económicas para ejercer el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, que ni es efectiva ni tutela nada. Un conjunto de regulaciones coloca un cerco infranqueable para el acceso a la justicia (intereses de mora a tasas exorbitantes, sanciones diariamente indexadas e indeterminadas y la reinstalación clandestina del *solve et repete* por vía de la ejecución administrativa forzosa de créditos tributarios no firmes). En cuanto a la tutela anticipada o cautelar se refiere, los jueces tributarios se han encargado de hacerla desaparecer casi por completo, mediante interpretaciones erróneas que violan el texto expreso del Código Orgánico Tributario y una equivocada aplicación de los presupuestos procesales de las medidas cautelares.

El panorama descrito pareciera exagerado, pero desgraciadamente para todos no es así. Un simple acercamiento a la realidad cotidiana a través de cualquier contacto con las Administraciones Tributarias, aunque sea para realizar el trámite más simple, nos da la razón.

⁸ *Idem.* p. 121.

El sesgo opresor que iba a tener el sistema tributario venezolano, ya se podía advertir durante el proceso constituyente, pues a pesar del arduo trabajo y los grandes esfuerzos del constituyente ALLAN BREWER-CARÍAS, las propuestas que realizó para estructurar un verdadero régimen de protección de los derechos de los contribuyentes no fueron aceptadas. Relata al respecto el profesor BREWER-CARÍAS que: "...la regulación del conjunto de derechos individuales, sociales y económicos, producto del trabajo de las Comisiones respectivas, originó la inclusión de un elenco de derechos en el Título sobre Derechos y Garantías, que motivó la referencia en las normas tributarias a los principios de la no discriminación y a la igualdad (art. 26 del anteproyecto), la prohibición de la confiscación (art. 120 del anteproyecto), el principio de la irretroactividad de las leyes (art. 30 del anteproyecto), el acceso a la justicia (art. 32 del anteproyecto), la libertad personal (art. 51 del anteproyecto), la inviolabilidad del domicilio (art. 54 del anteproyecto) y la protección a la vida privada (arts. 55 y 67 del anteproyecto). Con fundamento en estas normas aprobadas por la Comisión Constitucional, se resumieron los principios en ellas contenidas, para reafirmarlos en materia tributaria, pero sin agregar nada nuevo, precisamente para integrar normativamente el Proyecto, con el siguiente texto: Artículo ---. Se prohíbe: 1. Tratar en modo desigual o discriminatorio a los contribuyentes que se encuentren en situación equivalente. 2. Dar efectos confiscatorios a los tributos, a los accesorios de los tributos y a las sanciones. 3. Exigir el pago de tributos sobre hechos imponderables ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera creado o modificado o en el mismo periodo fiscal en que haya sido promulgada dicha ley. 4. Establecer algún tributo pagadero en servicio personal. 5. Impedir u obstaculizar el acceso a la administración de justicia, con el objeto de asegurar el cobro de los tributos. 6. Autorizar la conversión de las sanciones pecuniarias en penas privativas de la libertad, así como también condonar o dispensar individualmente de estas últimas previo pago de las deudas tributarias. 7. Allanar el domicilio o residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, salvo que se trate de cumplir una orden judicial o de impedir la perpetración de un delito. 8. Interferir la privacidad de las comunicaciones efectuadas directamente o a través de medios impresos, telefónicos, electrónicos y cualquier otro medio de comunicación, salvo que se trate de ejecutar una orden judicial en los casos previstos por la ley."⁹

Hoy en día la crisis institucional del Derecho Tributario venezolano es grave, realmente es posible afirmar sin espavientos que es de proporciones *ciclópeas*. Traemos a colación las reflexiones de JOSÉ AMANDO MEJÍA BETANCOURT al respecto: "La pérdida de vigencia de la Constitución se manifiesta en tres situaciones que afectan en su esencia el Derecho tributario: En primer lugar, los principios tributarios que ella establece dirigidos a ordenar el comportamiento del legislador y a encuadrar su actividad de dictar la legislación tributaria han perdido efectividad,

⁹ BREWER-CARÍAS, A.R. "Sobre el proceso de elaboración de las normas relativas al sistema tributario en la constitución de 1999." *Liber Amicorum. Homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruán Santos*. (Coordinación Carlos E. Weffe y Gilberto Atencio Valladares). AVDT, Caracas, 2018, pp. 115-116.

son inaplicables y desconocidos por la dictadura. En segundo lugar, los principios que enmarcan ordenan y determinan los límites del deber de contribuir y específicamente de la obligación tributaria, resultan también inaplicables y han perdido vigencia. El contribuyente y sus derechos fundamentales se encuentran al desamparo constitucional y expuestos y sometidos a un poder arbitrario. En tercer lugar, deja de tener sentido el deber de contribuir al financiamiento de las cargas públicas, que es la razón financiera fundamental y última de la existencia del Derecho tributario.”¹⁰

En ese contexto de indiscutible aplastamiento total del Estado de Derecho en las relaciones entre las Administraciones Tributarias y los sujetos pasivos de la imposición, se hace necesario rescatar los derechos y garantías que protegen a estos últimos, que no sólo derivan de la Constitución, sino que están desarrollados en diversas leyes y que además, es importante decirlo, tienen ahora un renovado impulso con instrumentos internacionales que han recopilado, sistematizado y divulgado diversas aproximaciones hacia un estatuto universal de derechos y garantías de los contribuyentes.

Aunque estos instrumentos tienen el carácter de *soft law* porque no son de obligatorio cumplimiento por los Estados, su influencia en la interpretación y aplicación de las leyes tributarias es indiscutible. Se trata de principios y definiciones generales que guían a los operadores jurídicos en el mejor entendimiento y aplicación de las potestades y competencias de las Administraciones Tributarias y los límites que suponen para éstas, los derechos y garantías de los sujetos pasivos de la imposición. Ese es el caso de la CARTA DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE PARA LOS PAÍSES MIEMBROS DEL INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO (en adelante la CDGC-ILADT)¹¹, así como la CARTA MODELO DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE DE LA CONFEDERACIÓN FISCAL EUROPEA (en adelante la CMDC-CFE), en unión con AOTCA (Asociación de Consultores Tributarios de Asia-Oceanía) y STEP (Sociedad de practicantes de *trusts* y *estates*).¹²

En cuanto concierne a nuestro derecho positivo, tanto la Constitución como diversas leyes tributarias y no tributarias, prevén numerosos derechos y garantías para los contribuyentes y los responsables tributarios, de lo cual trata, precisamente, este libro.

Al hablar de derechos y garantías de los contribuyentes, asumimos como válidas las definiciones ofrecidas por la CDGC-ILADT, a saber: “A efectos de la presente carta el término derechos de los contribuyentes se entenderá como los ámbitos de protección con un contenido sustancial, que pueden adoptar las fórmulas de de-

¹⁰ MEJÍA BETANCOURT, J.A. “La crisis constitucional del Derecho Tributario”. *XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Patologías del Sistema Tributario Venezolano*. AVDT, Caracas, 2019, p. 63.

¹¹ http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf

¹² <http://www.taxpayercharter.com/index.asp>.

LUÍS FRAGA-PITTALUGA

recho fundamental, derecho subjetivo público o garantía institucional. Se corresponden con un deber de tolerancia o con un deber activo de la Administración o del Estado que ha de ser reclamable a través de recursos, acciones o vías de impugnación (...) A efectos de la presente Carta el término garantías se entenderá como las medidas sustantivas y procesales orientadas a hacer efectivos los derechos y garantías de la Carta. Incluye las formas de defensa y efectividad de los derechos públicos subjetivos (derechos públicos reaccionales).”¹³

¹³ http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf.

PRIMERA PARTE

LOS PRINCIPIOS GENERALES QUE ORIENTAN LAS RELACIONES ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS Y LOS SUJETOS PASIVOS DE LA IMPOSICIÓN

1. *Supremacía de la Constitución*

En la Declaración del Congreso Constituyente del 7 de octubre de 1830, podemos encontrar un testimonio histórico de la angustiosa, larga y accidentada carrera de los venezolanos en su intento, por ahora fallido, de alcanzar el pleno respeto y sometimiento a la Constitución. Aunque esa declaración tiene más de ciento ochenta años, conviene recordarla, porque pone de manifiesto lo que ha sido una realidad permanente en nuestro ordenamiento jurídico. Después de haber conocido veinticinco textos constitucionales, continuamos sin entender el verdadero valor de respetar y hacer respetar los valores, los principios, los derechos, las garantías y el resto de las normas contenidas en la Constitución. El texto fundamental es burlado y desconocido permanentemente, y abundan las leyes, las normas de rango sublegal y las vías de hecho que suponen abiertas transgresiones o en todo caso un fraude descarado a la Constitución. Un pequeño fragmento de nuestra historia puede servirnos para entender mejor por qué continuamos viviendo en una parodia de República:

“Venezolanos: vuestros Delegados han cumplido con el encargo de daros una Constitución. En un tiempo de pasiones tempestuosas, con una experiencia incierta por la inestabilidad y confusión de nuestros pasados acontecimientos, nuestra empresa se ha reducido a hacer si no lo mejor, al menos el bien posible. Por imperfecto que sea este código de vuestras libertades, él encierra cuanto puede contribuir a afianzar vuestra tranquilidad y bienestar. Protege la libertad dentro del círculo de la justicia, y poner límites al poder para que no la oprima; pero le da majestad y fuerza para refrenar sus abusos; con un brazo forcejea contra la opresión, con el otro la licencia, manteniendo ileso, en el medio el bien del Estado (...) Que esta obra nacional sea el objeto santo de los cuidados de los venezolanos y su corrección será hecha oportunamente y sin riesgos. Después de tantas tribulaciones, a la vista de escenas tan lastimosas de miseria, calamidad y exterminio, ya al desaparecer nuestros pueblos dulces y benévolos de la faz de la tierra, y prontos a convertirse en hordas salvajes que vaguen por desiertos unas contra otras, y cometiendo robos y asesinatos, volvamos en nosotros mismos y busquemos en este mandato de orden y de ley la tabla de salvación. Con el recuerdo vivo de lo pasado, con las impresiones aflictivas de

nuestra actual desgracia, y con el riesgo inminente de una destrucción completa acojámonos a la Constitución como arca santa de nuestra seguridad, libertad y bien. Que la adhesión y respeto de todos los venezolanos sea su mejor apoyo, y la fuerza omnipotente en los que se estrellen los designios parricidas. Si sufrís que alguno la toque, dejáis destruir vuestra salvaguardia. Por la primera brecha que le abran los abusos, harán una irrupción para colocar sobre sus ruinas el despotismo y la tiranía; y entonces esperad todo género de turbulencias, zozobras, despojos, homicidios y espantosa servidumbre. Dos clases de enemigos le asestarán sus tiros: unos ocultos detrás del velo del interés público, no defenderán más que un interés de partido, un orden de cosas que hallan conforme a sus caprichos y rencillas, o a sus intereses mal calculados. Otros instigados de aspiraciones criminales, so pretexto de salvar la patria por medios eficaces y enérgicos, sólo marchan a su propio engrandecimiento: con demandas ilimitadas por los servicios tributados a la causa de nuestra independencia, nos exigirán por ellos un precio demasiado caro, y sin reparar en los medios cerrarán los ojos a las lástimas compasibles de su patria, zapando por los cimientos todo régimen legal de igualdad y justicia. Mientras todas estas pasiones con un furor a veces declarado, a veces sombrío y silencioso amenazan sin tregua echar por tierra esta obra de la razón, este triunfo de vuestros esfuerzos, este premio digno de vuestros sacrificios; toca a vosotros estar alerta contra toda agresión insidiosa, oponiéndola vuestro celo y patriotismo siempre en la senda del orden y de la moderación. Que los hombres ilustrados mediadores entre las pasiones y el patriotismo se empeñen en concentrar la luz de la razón sobre el bien común para que la grande masa se identifique con la causa de todos, y le dé sostén nacional, simultaneo e invisible...”.

1.1. Noción y perfiles generales del principio

Declara el artículo 7 que la Constitución, que ésta es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico y que todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a ella.

En una magnífica decisión judicial se sostuvo hace tiempo que la Constitución es la norma de normas, *norma normarum, lex superior*, y que por tanto la misma posee una fuerza normativa superior; que todas las normas y principios constitucionales vinculan a los tribunales y a todos los sujetos públicos y tal vinculación posee la particularidad de ser una vinculación más fuerte y que las normas constitucionales tienen una pretensión más alta de validez frente a las otras normas jurídicas inferiores; que tal supremacía y normatividad de la Constitución, suponen igualmente la aplicabilidad directa y preferencial de las normas constitucionales y que la totalidad del ordenamiento jurídico debe ser interpretado conforme a la Constitución, es decir, que la Constitución es el contexto necesario de todos y cada uno de los actos normativos a efectos de su interpretación y aplicación, lo que además impone interpretaciones integrativas y evolutivas y que este carácter normativo y superior de las normas constitucionales, siempre protegidas

e impermeables en su contenido esencial, condiciona y limita la actividad de todos los entes estatales, incluso del legislador.¹⁴

Estas acertadas afirmaciones, anteriores a la Constitución vigente, fueron ratificadas por el Texto Fundamental de 1999, al expresarse en su artículo 7 que: “*La Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico...*” y que “*Todas las personas y los órganos del Poder Público están sujetos*” a la Constitución. No obstante, persuadido que la declaración de supremacía normativa del texto constitucional no es suficiente, el constituyente ensambla un sistema completo para garantizarla.

El artículo 25 constitucional, declara la *nulidad* de todos los actos del Poder Público que violen o menoscaben los derechos garantizados en la Constitución y para reafirmar la operatividad de esta sanción establece la *responsabilidad* penal, civil y administrativa de los funcionarios públicos que ordenen o ejecuten cualquier acto que viole o menoscabe dichos derechos, sin que les sirvan de excusa órdenes superiores.

El artículo 27 de la Constitución, regula un mecanismo procesal sumario y eficaz para lograr la protección y el restablecimiento inmediato de derechos y garantías constitucionales amenazados o conculcados.

El artículo 137 de la Carta Fundamental, señala que 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, estableciendo así el principio fundamental de la *competencia*.

El artículo 333 constitucional establece que la Constitución no perderá su vigencia si dejare de observarse por acto de fuerza o porque fuere derogada por cualquier otro medio distinto al previsto en ella, y establece además que en tal eventualidad, todo ciudadano investido o ciudadana investida o no de autoridad, tendrá el deber de colaborar en el restablecimiento de su efectiva vigencia.

El artículo 334 de la Constitución impone a los jueces de la República, en el ámbito de sus competencias, la obligación de asegurar la integridad de la Constitución a través del control desconcentrado de la constitucionalidad y concede a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia la facultad exclusiva de declarar la nulidad de las leyes y demás actos de los órganos que ejercen el Poder Público (con efectos *erga omnes*) cuando colidan con la Carta Fundamental.

Finalmente, el artículo 335 constitucional establece que las interpretaciones que establezca la Sala Constitucional sobre el contenido o alcance de las normas y principios constitucionales son vinculantes para las otras Salas del Tribunal Supremo de Justicia y demás tribunales de la República.

¹⁴ Cf. S. Tribunal Superior Tercero en lo Civil y Contencioso Administrativo de la Región Capital, 8 de septiembre de 1995, caso Administradora Granja Rancho La California, Juez Suplente Dr. Luis Ortiz-Álvarez.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha dicho que la Constitución es suprema, entre otras cosas, porque en ella se encuentran reconocidos y positivizados los valores básicos de la existencia individual y de la convivencia social, al tiempo que instrumenta los mecanismos democráticos y pluralistas de legitimación del Poder:

“1.- En primer lugar, conviene tener presente, por razones obvias, lo que en términos de la función y atribuciones de esta Sala Constitucional, disciplinan los artículos, 266.1, 333 al 336 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, relativos a la Jurisdicción Constitucional y al Título VIII “*De la Protección esta Constitución*”, Capítulo I, “*De la garantía de la Constitución*”. De ellos es relevante extraer los siguientes preceptos: (omissis...)

2.- Los preceptos transcritos reflejan el último estadio al cual ha arribado nuestro ordenamiento jurídico, como reflejo de la dilatada evolución política, social y ante todo cultural, que ha girado en torno a la relación entre la autoridad y la libertad. Dicha reflexión política ha recibido el nombre de movimiento constitucional, y tiene como principio rector el acomodo de la legitimidad y el ejercicio del Poder a unos valores fundamentales bajo la égida del Derecho. De entre estos valores, destaca aquel que pone como fin de la actividad política la libertad del ser humano. De allí nace la especial entidad del derecho a la libertad, que viene a presidir los demás derechos fundamentales, así como la necesidad de garantizarlo jurídicamente. En especial, lo que conocemos hoy por Derecho Constitucional, ha sido el producto de un proceso de encuadramiento jurídico de dos vertientes que confluyen; una, el poder y la autoridad, otra, la libertad individual y la búsqueda de lo que es bueno para la sociedad. La Constitución es, sin duda, el principal y máximo arbitrio político-jurídico de ese proceso, del cual emerge como el eje del ordenamiento jurídico todo. El principio de supremacía de la Constitución es un reflejo de ese carácter. La Constitución es suprema, entre otras cosas, porque en ella se encuentran reconocidos y positivizados los valores básicos de la existencia individual y de la convivencia social, al tiempo que instrumenta los mecanismos democráticos y pluralistas de legitimación del Poder, tales como los relativos a la designación de las autoridades y a los mandatos respecto al cómo y al para qué se ejerce autoridad. Persigue con ello el respeto a la determinación libre y responsable de los individuos, la tolerancia ante lo diverso o lo distinto y la promoción del desarrollo armonioso de los pueblos. El principio de supremacía de la Constitución responde a estos valores de cuya realización depende la calidad de vida y el bien común.

3.- A los efectos de definir el contenido y los efectos del principio de supremacía de la Constitución, debemos señalar desde ya, por lo que más adelante se dirá, que el principio de supremacía constitucional justifica el Poder de Garantía Constitucional que ejerce esta Sala Constitucional, al cual atienden los artículos 334 y 335 de la Carta Magna. Es decir, tal principio tiene carácter fundamental.

Dicha fundamentalidad puede ser vista desde varios aspectos: fundamentalidad jerárquica, que lo hace prevalecer sobre las reglas, es decir, sobre las nor-

mas que lo desarrollan, pero que en todo caso no lo agotan, tales como las relativas a las competencias de la Sala Constitucional contenidas en los artículos 203 y 366; fundamentalidad lógico-deductiva, porque comprende la posibilidad de derivar de él otras normas, tanto de origen legislativo como judicial; fundamentalidad teleológica, por cuanto fija los fines de las normas que le desarrollan; y, por último, fundamentalidad axiológica, porque en él están contenidos los valores provenientes de la ética pública que el cuerpo político hace suyos y los positiviza en las leyes”.¹⁵

Desafortunadamente, la propia Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha hecho transitar este principio de rancia prosapia, a través de aguas turbulentas que amenazan con hacerlo naufragar. Ha dicho la Sala lo siguiente:

(...) el derecho es una teoría normativa puesta al servicio de la política que subyace tras el proyecto axiológico de la Constitución y que la interpretación debe comprometerse, si se quiere mantener la supremacía de la Carta Fundamental cuando se ejerce la jurisdicción constitucional atribuida a los jueces, con la mejor teoría política que subyace tras el sistema que se interpreta o se integra y con la moralidad institucional que le sirve de base axiológica (*interpretatio favor Constitutione*).¹⁶

En torno a esta decisión, el profesor ALFREDO MORLES HERNÁNDEZ señala que: “Esta no es la teoría de la supremacía de la Constitución sino la teoría de la supremacía de la Política, por medio de la cual el tribunal constitucional no sólo renuncia a su papel de verdadero comisionado del poder constituyente a fin de mantener a los poderes constitucionales en su calidad estricta de poderes constituidos sino que se presta jubilosamente a colaborar en la interpretación de esa teoría normativa puesta al servicio de la ‘mejor política.’”¹⁷

Lo cierto es que la única excepción admisible al principio de supremacía absoluta de la Constitución es, paradójicamente, el postulado de la supra constitucionalidad de los derechos humanos, consagrado en el artículo 23 de la Constitución.

De acuerdo con esta norma, 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 en la Constitución y en las leyes de la República, y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público.

¹⁵ Cf. S. TSJ/SC, No. 33 del 25 de enero de 2001, caso: *Baker Hughes, S.R.L.*

¹⁶ Cf. S. TSJ/SC, No. 1.309 del 19 de julio de 2001, ratificada en sentencia de la misma Sala No. 1.547 del 17 de octubre de 2011.

¹⁷ MORLES HERNÁNDEZ, A. *La banca en el marco de la transición de sistemas económicos en Venezuela*. UCAB, 2011, p. 10.

Esta magnífica norma viene reforzada por tres dispositivos también constitucionales que consagran el principio de “progresividad y no discriminación” en el goce de los derechos humanos (artículo 19 Constitución); el principio de “cláusula abierta” (artículo 22 Constitución) y el principio de “responsabilidad patrimonial del Estado” (artículo 30 Constitución).

Conforme al primer principio, el Estado está obligado, ineludiblemente, a garantizar a toda persona, conforme al principio de progresividad y sin discriminación alguna, el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos; categórica imposición que es reafirmada por el mismo artículo 19 constitucional, al señalar que el respeto y garantía de los derechos humanos son obligatorios para los órganos del Poder Público de conformidad con la Carta Fundamental, con los tratados sobre derechos humanos suscritos y ratificados por la República y con las leyes que los desarrollen.

De acuerdo con el segundo principio, heredado de la Constitución de 1961, la enunciación de los derechos y garantías contenidos en la 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, no menoscabando el ejercicio de los mismos la falta de ley reglamentaria.

Finalmente, según el principio de responsabilidad, el Estado está obligado a indemnizar en forma integral a las víctimas de las violaciones de los derechos humanos que le sean imputables, o a sus derechohabientes, incluido el pago de daños y perjuicios.

No hay duda alguna de que el Texto Fundamental de 1999, representa un gran avance en la historia constitucional venezolana. Se trata de una norma moderna, alineada con las más modernas tendencias del constitucionalismo moderno. Sin embargo, no debe olvidarse nunca, como lo señaló el Dr. ANDRÉS ELOY BLANCO al pronunciar el discurso de promulgación de la Constitución de 1947, en su condición de Presidente de la Asamblea Nacional Constituyente que: “...cuando se hace una Constitución, se hace una ley de buen gobierno, pero no se hace un buen gobierno.”

1.2. El origen del principio

Expresa el profesor BREWER-CARÍAS que la idea de la Constitución, como documento escrito, de valor superior y permanente, conteniendo las normas fundamentales de organización del Estado y la Declaración de Derechos de los Ciudadanos, fue sin duda el aporte fundamental de la Revolución norteamericana al constitucionalismo moderno, y agrega que el elemento básico de éste es el carácter de ley suprema y fundamental de la Constitución, ubicada por encima de los poderes del Estado y de los ciudadanos, y no modificable por el Legislador ordinario.¹⁸

El definitivo reconocimiento del principio de la supremacía constitucional tiene su origen, para una buena parte de la doctrina, en el famoso caso *Marbury vs. Madi-*

¹⁸ BREWER CARÍAS, A.R. *Historia Constitucional de Venezuela*. Editorial ALFA, Caracas, 2008, T. I, p. 160.

son, en el cual la Corte Suprema de los Estados Unidos de América, en sentencia de fecha 24 de febrero de 1803, bajo la ponencia del *Chief Justice* JOHN MARSHALL, decidió:

“Resulta demasiado evidente como para ser cuestionado que, o bien la Constitución se impone sobre cualquier disposición legislativa que le sea contraria, o bien el legislador puede cambiar la Constitución mediante una ley ordinaria. Entre estas alternativas no hay término medio. O la Constitución es una norma superior y suprema, inalterable por medios ordinarios, o se encuentra al mismo nivel que las leyes ordinarias, y, como cualquiera de ellas, puede modificarse cuando al legislador le plazca. Si la primera alternativa es verdadera, entonces una disposición legislativa contraria a la Constitución no es derecho; si lo es la segunda, entonces las Constituciones escritas son absurdos intentos por parte del pueblo de limitar un poder por su propia naturaleza ilimitable. Ciertamente, aquéllos que han elaborado constituciones escritas las consideran como el derecho fundamental y supremo de la nación, y, en consecuencia, la teoría propia de cualquier Estado de este tipo ha de ser la de que las normas del legislativo contrarias a la Constitución son nulas. Esta teoría está esencialmente vinculada a la idea de Constitución escrita y, por ello, el tribunal ha de considerarla como uno de los principios fundamentales de nuestra sociedad. Y, consecuentemente, no puede perderse de vista en el ulterior tratamiento del presente caso. Si una ley contraria a la Constitución es nula (...).”¹⁹

De acuerdo con el profesor GABRIEL RUÁN SANTOS²⁰ la supremacía constitucional es un dogma en el Derecho norteamericano y también en el Derecho alemán

¹⁹ Cf. US Supreme Court, 5 U.S. 137 (1803), 5 U.S. 137 (Cranch), WILLIAM MARBURY v. JAMES MADISON, Secretary of State of the United States. “(...) It is a proposition too plain to be contested that the Constitution controls any legislative act repugnant to it, or that the Legislature may alter the Constitution by an ordinary act. Between these alternatives there is no middle ground. The Constitution is either a superior, paramount law, unchangeable by ordinary means, or it is on a level with ordinary legislative acts, and, like other acts, is alterable when the legislature shall please to alter it. If the former part of the alternative be true, then a legislative act contrary to the Constitution is not law; if the latter part be true, then written Constitutions are absurd attempts on the part of the people to limit a power in its own nature illimitable. Certainly all those who have framed written Constitutions contemplate them as forming the fundamental and paramount law of the nation, and consequently the theory of every such government must be that an act of the Legislature repugnant to the Constitution is void. This theory is essentially attached to a written Constitution, and is consequently to be considered by this Court as one of the fundamental principles of our society. It is not, therefore, to be lost sight of in the further consideration of this subject. If an act of the Legislature repugnant to the Constitution is void (...)”. Consúltese en: <http://supreme.justia.com/us/5/137/case.html>.

²⁰ RUAN SANTOS, G. “Nueva dimensión del derecho tributario por aplicación directa de la Constitución. Aspectos sustantivos y adjetivos”. *Libro Homenaje a Ilse Van Der Velde*. Funeda, Caracas, 1998, p. 6.

y comporta tres reglas fundamentales: i) En primer lugar, la subordinación de todos los actos del Poder Público a las normas de la Constitución; ii) en segundo lugar, que la interpretación de la ley, así como la de cualquier acto del Poder Público, deba ser conforme a la Constitución, lo que quiere decir que cualquier interpretación de la Ley que conduzca a alejarse del significado o sentido de los principios constitucionales debe ser desechada; iii) en tercer lugar, la posibilidad de anulación o desaplicación de las normas que se aparten del principio constitucional.

Como asienta SANTAMARÍA PASTOR: “La Constitución, notoriamente, no agota la materia jurídica: pero, en su condición de norma suprema, jerárquicamente supraordenada a todas las restantes, expresa una serie de principios y valores a los cuales han de adaptarse todas las ramas jurídicas y cada una de las disposiciones que la integran, con independencia de la fecha en que hubieren sido dictadas.”²¹

En Venezuela, la Constitución Federal de 1811, influenciada por la Revolución Americana y la Revolución Francesa y los respectivos textos constitucionales de 1.787 y 1.791, reconoció abierta y claramente el principio de la supremacía de la Constitución:

“**Artículo 199.-** Para precaver toda transgresión de los altos poderes que nos han sido confiados, declaramos: que todas y cada una de las cosas constituidas en la anterior declaración de derechos, están exentas y fuera del alcance del Poder general ordinario del Gobierno y que conteniendo o apoyándose sobre los indestructibles y sagrados principios de la naturaleza, toda ley contraria a ellas que se expida por la Legislatura federal o por las provincias, será absolutamente nula y de ningún valor.”

“**Artículo 227.-** La presente Constitución, las leyes que en su consecuencia se expidan para ejecutarla y todos los tratados que se concluyan bajo la autoridad del Gobierno de la Unión, serán la ley suprema del Estado en toda la extensión de la Confederación y las autoridades y habitantes de las Provincias, estarán obligados a obedecerlas y observarlas religiosamente sin excusa, ni pretexto alguno; pero las leyes que se expidieren contra el tenor de ella, no tendrán ningún valor, sino cuando hubieren llenado las condiciones requeridas para una justa y legítima revisión y sanción.”

Similares normas pueden encontrarse en las Constituciones de 1830 (artículo 186); 1857 (artículo 119); 1858 (artículo 156); 1925 (artículos 38 y 101); 1928 (artículos 16, 31 y 108); 1929 (artículos 16, 31 y 108); 1931 (artículos 16, 31 y 108); 1936 (artículos 16, 31 y 108); 1945 (artículos 16, 31 y 112); 1947 (artículos 20, 26, 84); 1953 (artículos 33.3 y 41) y 1961 (artículos 46, 52, 117 y 250);

Puede decirse entonces que el carácter supremo y vinculante de la norma constitucional, a la cual se hallan sometidos todos los actos del poder público cuales-

²¹ SANTAMARÍA PASTOR, J.A. *Principios de Derecho Administrativo*. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, V. I, p. 87.

quiera sean sus motivos, su naturaleza y su alcance, es uno de los principios fundamentales del sistema jurídico venezolano, con más de doscientos años de vigencia en la historia republicana de nuestro país.

1.3. Su aplicación en el ámbito tributario

El principio de supremacía de la Constitución viene muy a propósito en el ámbito tributario pues es frecuente que se olvide que las leyes tributarias están subordinadas a la Constitución y deben ser interpretadas al trasluz de la misma. El sistemático olvido de la supremacía de la Constitución tal vez obedezca a la proverbial complejidad de las instituciones tributarias, que siendo sin duda alguna categorías jurídicas, están no obstante penetradas por conceptos económicos y contables, generalmente indescifrables para el operador jurídico no especializado.

Precisamente de esta complejidad técnica, especialmente de la que deriva de los conceptos económicos y contables que estructuran las normas tributarias, se abusa para ampliar el hecho generador más allá del texto expreso de la ley; para abultar la base imponible integrando en ella elementos ajenos a los considerados por el legislador; y para reducir al mínimo posible las exenciones, exoneraciones, rebajas y demás beneficios fiscales, todo ello en quebranto de los principios constitucionales de legalidad, capacidad contributiva, justicia y no confiscatoriedad.

Así, algunas Administraciones Tributarias, soportadas en el hecho cierto de que su actividad es de rango sublegal, entienden que no están habilitadas para aplicar preferentemente la Constitución cuando las leyes tributarias contrarían abiertamente las normas de aquélla.

La jurisprudencia ya se ha pronunciado en contra de esta práctica sosteniendo que las leyes deben ser interpretadas *conforme* a la Constitución y a los principios que derivan de ésta:

“De ello resulta pues, que la Sala al analizar la expresión jurídica legal o sub legal con el Texto Fundamental de acuerdo al principio de supremacía constitucional, debe tener presente que toda manifestación de autoridad del Poder Público debe seguir los imperativos o coordenadas trazadas en la norma fundamental, como un efecto del principio de interpretación conforme a la Constitución y de la funcionalización del Estado a los valores que lo inspiran.”²²

Lo cierto es que el principio de la legalidad emana de la Constitución y como consecuencia de ello, la sumisión al mismo no puede ir en contra de la norma suprema que le da origen.

Las Administraciones Tributarias no sólo pueden, sino que *tienen* la obligación de aplicar preferentemente la Constitución, aun cuando ello suponga desaplicar al caso concreto una norma legal expresa; de lo contrario, la expresión contenida en el

²² Cf. S. TSJ/SC, 16 de noviembre de 2010, caso: JOSE GUERRA ET ALL.

artículo 7 de la Carta Fundamental “...*los órganos del Poder Público están sujetos*” a la Constitución, no tendría sentido alguno.

Al respecto la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha sostenido lo siguiente:

“Conforme a lo expuesto, la interpretación jurídica debe buscar el elemento sustantivo que se halla en cada una de las reglas del ordenamiento jurídico, constituido por los principios del derecho que determinan lo que García de Enterría (*Revolución Francesa y Administración Contemporánea*. Editorial Cívitas, 4º edición. Madrid 1994. p. 29), denomina como “fuentes significativas” del ordenamiento, esto es, lo que el iuspublicismo con Kelsen, por un lado, y Santi Romano por otro, teorizaron como una Constitución <en sentido material> distinguible de la <Ley constitucional> en sentido formal, como un condensado de reglas superiores de la organización del Estado, que expresan la unidad del ordenamiento jurídico.

Así, la Constitución como expresión de la intención fundacional y configuradora de un sistema entero que delimita y configura las bases jurídico-sociopolíticas de los Estados, adquiere valor normativo y se constituye en *lex superior*, lo cual imposibilita la distinción entre artículos de aplicación directa y otros meramente programáticos, pues todos los preceptos constituyen normas jurídicas directamente operativas, que obligan a las leyes que se dictan a la luz de sus principios a respetar su contenido esencial.

Con ello, la eficacia organizatoria inmediata de la Constitución, sobre la cual se configuró tradicionalmente el valor normativo de la Constitución, da paso a una supremacía sustentada en el hecho de que la interpretación normativa debe realizarse a la luz de los principios y reglas constitucionales, lo cual ha dado lugar al denominado proceso de constitucionalización de las leyes donde la tarea interpretativa debe guardar concordancia con la Constitución. De allí, que el Tribunal Constitucional alemán citado por García de Enterría (*La Constitución como Norma y el Tribunal Constitucional*. Editorial Cívitas, 3º edición. Madrid 1994. p. 96) haya sostenido que “*es valioso el principio de que una Ley no debe ser declarada nula cuando puede ser interpretada en consonancia con la Constitución*”, ello en razón del principio de unidad del ordenamiento, a tenor del cual el orden de valores consagrados en el Texto fundamental debe ser investigado y descubierto en cada norma legal.”²³

La aplicación preferente de la Constitución, siempre y en todo caso, es la forma más depurada y elevada de satisfacer el principio de la legalidad -pivote sobre el cual descansa toda la actividad administrativa, de la cual la gestión tributaria es sólo una parte, aunque muy importante claro está- pues tal principio no se reduce, como erróneamente se ha pensado, al cumplimiento irrestricto de la ley, entendida ésta en sentido formal, sino que supone el respeto de lo que MAURICE HAURIUO calificó

²³ Cf. S. TSJ/SC, 14 de noviembre de 2007, caso: *Antonio Ledezma*.

con feliz expresión como el *bloque de la legalidad*²⁴, en cuya cúspide se encuentra la Constitución, presidiendo y ordenando todo el sistema normativo.

No hay, pues, excusa alguna para que las Administraciones Tributarias evadan su obligación de aplicar preferentemente la Carta Fundamental, bien para dar la razón al contribuyente o bien para quitársela.

Por tanto, el pilar fundamental sobre el cual se soporta el ejercicio del poder tributario y los derechos y garantías de los ciudadanos frente a dicho ejercicio, es la supremacía absoluta, superlativamente intensa y omnipresente de la Constitución y la obligación indeclinable de aplicarla, siempre y en todo caso, en forma preferente.

En definitiva, también en el ámbito que nos ocupa la Constitución es la “norma de normas”, cuyos postulados deben respetar integralmente, el legislador al ejercer el poder tributario, la Administración al aplicar, en ejercicio de sus potestades, las leyes tributarias y los jueces al ejercer la función jurisdiccional en los conflictos intersubjetivos de intereses entre contribuyentes y Administraciones Tributarias.

2. Principio de legalidad

El principio de la reserva legal tributaria es un principio básico del Estado de Derecho, que tiene su origen primigenio en el principio de la legalidad general. En Venezuela el principio de la legalidad general es formulado por el artículo 137 de la Constitución, de acuerdo con el cual: “*Esta Constitución y la ley definen las atribuciones de los órganos del Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen*”.

Por su parte, el artículo 317 de la Constitución establece el principio de la reserva legal tributaria al disponer que no podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes.

Como se advierte, el principio de la legalidad tributaria tiene dos vertientes claramente diferenciadas. De un lado está el principio de la legalidad propiamente dicho que implica el sometimiento absoluto de las Administraciones Tributarias a la ley en su sentido más amplio. Las Administraciones Tributarias no tienen poderes inherentes, sino única y exclusivamente aquellos que la ley les otorga de manera expresa y los que necesariamente se derivan de éstos. Su actuación es reglada y aun en los supuestos en los cuales disfrutaban de un poder discrecional, ese poder discrecional sólo puede ser ejercido con apego a la ley, en los términos del artículo 12 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Mientras los ciudadanos pueden hacer todo aquello que la ley no les prohíba explícitamente, las Administraciones tributarias *sólo* pueden hacer lo que la ley les

²⁴ HAURIOU, M. Précis de droit administratif et de droit public. Dalloz, Paris, 12^{éd.}, 2002.

permite y dentro de los límites prefijados por ésta. De allí deriva el principio fundamental de la competencia, es decir, la medida de la potestad conferida a cada ente de la Administración Pública (que analizamos en el epígrafe siguiente).

Así lo reafirma la Ley Orgánica de la Administración Pública, en su artículo 4, de acuerdo con el cual: “La Administración Pública se organiza y actúa de conformidad con el principio de legalidad, por el cual la asignación, distribución y ejercicio de sus competencias se sujeta a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, a las leyes y a los actos administrativos de carácter normativo, dictados formal y previamente conforme a la ley, en garantía y protección de las libertades públicas que consagra el régimen democrático a los particulares”.

La actuación de las Administraciones tributarias es entonces de rango sublegal, en el sentido de que sus manifestaciones de voluntad, de juicio o de conocimiento siempre estarán subordinadas y sometidas por completo al mandato del legislador y recludas en los límites que éste ha establecido con carácter previo.

La Administración no dicta la ley, sino que la ejecuta y en ningún caso puede cambiarla ni desconocerla, salvo cuando lo hace para aplicar preferentemente la norma constitucional, como disposición superior y rectora del ordenamiento jurídico. Aquellas materias en las cuales la Administración en general y las Administraciones tributarias en particular pueden emitir decisiones, o juicios de valor o realizar constataciones, las define única y exclusivamente la ley.

La otra vertiente del principio de la legalidad implica que sólo el legislador puede crear el tributo y todos los elementos estructurales de éste, sin poder delegar esa tarea en otros órganos del Poder Público.

Determinar si en un ordenamiento jurídico dado el principio de la legalidad y en especial el de la reserva de ley, tienen vigencia y aplicación efectiva, equivale tanto como establecer si los individuos a los cuales se aplica ese ordenamiento jurídico son simples súbditos oprimidos por el poder omnímodo del Estado o ciudadanos verdaderamente libres que viven en democracia.

La íntima conexión entre las libertades individuales y el principio de la legalidad se revela claramente cuando se tiene en cuenta las materias en las cuales este principio tiene mayor importancia: la definición de los delitos y las penas y la creación de los tributos, ambas relacionadas con dos de los derechos fundamentales de mayor relevancia, la libertad y la propiedad.

3. *Principio de la competencia*

Otro de los principios constitucionales básicos que actúa como vehículo necesario para asegurar que los derechos y garantías de los contribuyentes se hagan efectivas, es el de la competencia.

La Constitución declara en su artículo 136 que cada una de las ramas del Poder Público *tiene sus funciones propias*. Por su parte, el artículo 137 de la Carta Fundamental determina que ésta y la ley *definirán las atribuciones* de los órganos que ejercen el poder público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen.

Así, los órganos recipiendarios de poder público, sea cual fuere su naturaleza, no pueden actuar sino dentro de los límites fijados por el ordenamiento jurídico, en su más amplio sentido. Toda actuación que trasunte estos precisos linderos es contraria a derecho y debe ser corregida por los mecanismos dispuestos por las normas correspondientes.

De igual forma, como claramente precisa el Texto Fundamental, cada una de las ramas del Poder Público tiene sus funciones, principio que se irradia dentro de cada rama en particular, delimitando el ámbito de actuación de cada órgano, ente o persona pública a través de la estructura piramidal que forman el poder, las potestades y las competencias.

La competencia es *la medida* de la potestad conferida a un ente, es la habilitación concreta requerida para que la potestad sea ejecutada en sus diversas manifestaciones. Según asienta la doctrina, no todas las personas jurídicas, ni todos los órganos, ni todas las unidades funcionales tienen las mismas potestades, siendo la delimitación concreta de la potestad de cada órgano lo que da lugar al concepto de competencia²⁵. Se trata, pues, del principio que predetermina, articula y delimita la función administrativa que desarrollan los órganos y las entidades públicas del Estado.²⁶

En cuanto concierne a la Administración Tributaria este postulado tiene una especial significación, no sólo porque esta es una materia en la que el principio de la legalidad debe ser especialmente rígido, sino porque la supuesta posición de supremacía de las Administraciones Tributarias sobre el contribuyente y la mal entendida situación de sujeción genérica de éste con respecto a aquéllas, ha permitido que las autoridades se crean dotadas de potestades y competencias que van más allá de las previstas en la Constitución y en las leyes.

Lamentablemente, en alguna oportunidad la jurisprudencia convalidó la equivocada creencia de acuerdo con la cual, la Administración Tributaria tiene las más amplias potestades de inspección y fiscalización y, por ello, no sólo puede hacer uso del abigarrado y opulento conjunto de facultades previstas en el Código Orgánico Tributario y en algunas leyes tributarias especiales, sino que puede ir más allá dentro de los límites inciertos y laxos que permiten esas *amplias facultades de inspección y fiscalización*.

Sobre este particular específico cabe traer a colación la primera recomendación de las jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario celebradas en Montevideo en diciembre de 1996, dedicadas en parte al tema de las potestades de la Administración Tributaria. En ese importante coloquio, se concluyó en que deben reconocerse a la Administración Tributaria suficientes facultades de control, verificación y fiscalización de las actividades de los administrados, pero tales facultades

²⁵ PAREJO ALFONSO, L.- JIMÉNEZ-BLANCO, A.-ORTEGA ÁLVAREZ, L. *Manual de Derecho Administrativo*. Editorial Ariel, S.A., Barcelona, 1997, T. I, p. 225.

²⁶ CASSAGNE, J.C. *Derecho Administrativo*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994, p. 234.

deben ser reguladas en forma detallada y precisa por la ley; lo que significa en otras palabras que debe reducirse al máximo el campo a la discrecionalidad administrativa en el ámbito tributario y, lo que es más importante, no debe haber posibilidad alguna de una auto atribución de competencias por vía de la interpretación flexible de las leyes tributarias.²⁷

En opinión de la doctrina, el ejercicio de las potestades tributarias no es discrecional, sino que pertenece a la esfera en la que la Administración Tributaria está obligada en su cometido a respetar la letra y espíritu de la ley por tratarse de facultades regladas²⁸.

Compartimos plenamente esta posición, pues las competencias de la Administración Tributaria son única y exclusivamente las señaladas en la ley, las cuales, de paso, son suficientemente amplias para dotar a la misma de numerosos y exorbitantes poderes de injerencia en la esfera jurídico-subjetiva de los particulares, a los fines de procurarse todos los datos pertinentes -y a veces impertinentes- a la determinación tributaria y al resto de las actividades que comprende la gestión de los tributos.

Coincidimos plenamente con D'ASCOLI CENTENO, quien afirma que: "La actividad administrativa tributaria en tanto que actividad reglada o vinculada, está regida igualmente por las normas y principios generales sobre la competencia administrativa, los cuales condicionan su ejercicio. En efecto, los órganos encargados de la gestión del tributo sólo pueden actuar en el ámbito que le fije el ordenamiento jurídico, su actuación debe estar siempre fundada en texto legal expreso."²⁹

En todo caso, si se admitiera un margen de discrecionalidad en el actuar de las Administraciones Tributarias, lo cual consideramos extremadamente peligroso e inconveniente desde todo punto de vista, ha de tenerse presente que la discrecionalidad consiste, como lo afirma la mejor doctrina: "...en la realización de elecciones entre diferentes alternativas con la finalidad de ejercer una potestad conferida por el ordenamiento jurídico y que éste, sin embargo, no ha regulado plenamente".³⁰ Las alternativas a elegir, como es obvio, son establecidas *por la ley* y no pueden ser creadas a capricho por la Administración, pues lo que habría en ese caso es una manifestación patológica de la discrecionalidad: la arbitrariedad.

En definitiva, el pleno goce de todos los derechos y garantías de los contribuyentes previstos en la Constitución y en las leyes, depende en gran medida de que la ac-

²⁷ ILADT. *Estatutos-Resoluciones de las Jornadas*. Montevideo, 2004.

²⁸ DIAZ, V. O. *Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado*. Depalma, Buenos Aires, 1997, pp. 10.

²⁹ D'ASCOLI CENTENO, H. "Potestades de la administración tributaria en el ordenamiento jurídico venezolano". *Homenaje a la memoria de Ilse van der Velde*. AVDT, Caracas, 1998, p. 130.

³⁰ DESDENTADO DAROCA, E. *Los problemas del control judicial de la discrecionalidad técnica (Un estudio crítico de la jurisprudencia)*. CIVITAS, Madrid, 1997, p. 22.

tuación de las distintas Administraciones se mantenga recluida dentro de los linderos que fije la ley.

4. *Principios de honestidad y transparencia*

De acuerdo con el artículo 141 de la Constitución, la honestidad y la transparencia son dos de los principios fundamentales que orientan la actividad administrativa y, por tanto, ha de concebirse desde ya como dos de los postulados rectores de la relación entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, que nutren y aseguran el goce pleno de los derechos y garantías de los sujetos pasivos de la imposición. Estos principios tienen muchas derivaciones, pero sin duda alguna una de las que tiene mayor trascendencia en el ámbito tributario es el principio de la buena fe.

El principio de la buena fe comporta la necesidad de que los sujetos guarden en sus relaciones una conducta leal, honesta, vale decir, la que ordinariamente puede esperarse de una persona común en una sociedad civilizada. Este principio adquiere una especial relevancia en el ámbito de las relaciones entre los administrados y la Administración Tributaria, pues la actuación de ésta no puede equipararse a la de cualquier sujeto, en tanto que la coherencia, consistencia y rectitud de sus actuaciones no sólo debe ser la regla y no la excepción, sino que además debe servir como ejemplo a seguir para los ciudadanos.

La Administración Tributaria actúa en el ejercicio de potestades administrativas y de esta forma invade la esfera jurídico-subjetiva de los administrados, afectándola en formas muy diversas. No es posible otorgar un poder de tal magnitud sin la necesaria contrapartida de un sometimiento absoluto al derecho y a unas reglas de conducta que aseguren que la confianza que los ciudadanos depositan en los entes públicos no será traicionada por actuaciones lábiles, caprichosas o encubiertas.

Una gestión eficiente de los tributos sólo puede esperarse de una Administración Tributaria que infunde *respeto* a los administrados, y eso sólo puede alcanzarse plenamente cuando todas sus actuaciones, sin excepción, son el producto de la aplicación estricta de la Constitución y las leyes, en un marco de indeclinable respeto de los derechos y garantías fundamentales, con miras, siempre y en todo caso, a la consecución un fin de interés colectivo y no de ninguna otra especie.

De lo dicho se sigue que el principio de la buena fe, como producto primario de los postulados de transparencia y honestidad, impone a las Administraciones Tributarias una actuación coherente la cual ha de proyectarse básicamente en la estabilidad de sus criterios.

Esto no significa que la Administración no pueda cambiar sus opiniones, pues el dinamismo de la interpretación de las normas para adaptarlas a las nuevas realidades, así lo exige; pero esa variación no puede ser constante, ni convertirse en un ir y venir espasmódico, producto del capricho de los funcionarios o de la enmienda recurrente de sus equivocaciones.

De la Administración Tributaria se aspira coherencia, seriedad, equilibrio, ponderación y, sobre todo, la más prístina objetividad. La Administración Tributaria no defiende un interés propio, sino el interés de todos los ciudadanos, de tal suerte que, en beneficio de los administrados, su actuación debe ser siempre predecible. El contribuyente debe sentir que la Administración actúa de buena fe, siempre guiada por el fin superior que justifica su existencia, cual es la satisfacción del interés colectivo mediante la recaudación tributaria que es parte fundamental de los ingresos públicos. No debe existir antagonismo entre los contribuyentes y la Administración Tributaria porque esta última sólo existe para alcanzar el bienestar de los primeros, no el de los funcionarios que la integran, ni el de un partido político o el del gobierno de turno.

En íntima relación con los principios nominados de honestidad y transparencia, se encuentra el principio innominado de la *confianza legítima*³¹, que puede ser definido como: “aquel principio general del Derecho en virtud del cual algunas expectativas, derivadas de situaciones de confianza creadas por la conducta o el comportamiento de los poderes públicos, producen efectos jurídicos cuando la confianza cuya protección se demanda prevalece sobre el interés público en la modificación de la conducta o del comportamiento de los poderes públicos.”³² Señala PATRICIA DIEZ RUBIO que este principio pueda ser invocado, se ha señalado que: (i) debe existir un acto o comportamiento de los poderes públicos conocido por la persona interesada, que ha generado una situación de confianza, normativa, judicial o administrativamente; (ii) un cambio en la línea de conducta de los poderes públicos imprevisible para los interesados, que provoca la frustración de una expectativa derivada de una situación de confianza; (iii) en la ponderación de la persona que reclama la protección de su confianza en contraposición con el interés público en la modificación del acto o comportamiento de los poderes públicos, debe prevalecer la confianza de la persona interesada sobre el interés público.³³

5. Principio de Participación

Conforme lo dispone el artículo 141 de la Constitución, la actuación administrativa está regida por el principio de la participación. Se trata de una tendencia mundial que preconiza la necesidad de un acercamiento entre el Estado y el ciudadano, aspirando a que este último tenga un protagonismo activo y no meramente expectante frente a la actividad de la Administración.

³¹ Sobre este tema existen magníficos trabajos en la doctrina venezolana: COLMAN, E. *La Protección de la Confianza Legítima en el Derecho español y venezolano: rasgos generales y aplicación a dos supuestos de la actividad administrativa*. FUNEDA, Caracas, 2011/ VELAZCO SILVA, K. *La confianza legítima ante actuaciones de funcionarios de hecho*. Universidad del Zulia, Maracaibo, 2020.

³² CALMES, S. *Du principe de protection de la confiance légitime en droit allemand, communautaire et français*. DALLOZ, Paris, 2001, p. 31.

³³ DÍAZ RUBIO, P. *El principio de confianza legítima en materia tributaria*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 83-86.

Este principio de la participación que de ahora en adelante se erige en exigencia constitucional para la Administración Pública en general y la tributaria en particular, da lugar a una correlativa garantía formal para los contribuyentes que, como se verá más adelante, supone la necesidad de que haya una total apertura especialmente en el campo de los procedimientos administrativos.

6. *Principio de Responsabilidad*

El artículo 141 de la Constitución postula que la Administración es *responsable* en el ejercicio de la función pública. Este principio es reafirmado por el artículo 139, de acuerdo con el cual el ejercicio del poder público acarrea responsabilidad individual por abuso o desviación de poder o por violación de la Constitución o la ley, y por el artículo 140, según el cual 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. Así, al igual que ocurre con la Administración en general, la Tributaria en particular está obligada a resarcir a través de la indemnización correspondiente, los daños que su actuación provoque en el patrimonio de los particulares. Este principio será desarrollado más adelante.

7. *Principio de Recaudación Eficiente*

La Constitución incorpora un novedoso principio que orienta el sistema tributario venezolano. De acuerdo el artículo 316, *in fine*, de la Constitución, la tributación se sustentará en *un sistema eficiente para la recaudación*.

Una visión sesgada de este principio puede conducir a algunos a pensar que el sistema tributario descansa en un postulado de acuerdo con el cual la Administración Tributaria debe recaudar tributos a como de lugar. Sin embargo, conviene recordar aquí que el sistema tributario eficiente no debe aspirar sino a recaudar exactamente lo que según la ley deben pagar los contribuyentes, ni más ni menos.

La recaudación no sólo es ineficiente cuando el ingreso tributario es menor al proyectado en el presupuesto de ingresos públicos como consecuencia de la evasión tributaria o de la contravención a las leyes tributarias. También es resueltamente ineficiente cuando se determinan tributos en mayor cuantía de la debida, y la recaudación es postergada como consecuencia del justo y legítimo reclamo, administrativo o judicial, del sujeto pasivo de la imposición.

En consecuencia, para lograr el sistema eficiente para la recaudación que la Constitución postula como principio rector de la tributación en Venezuela, es necesario:

a. Potenciar la determinación tributaria sobre base cierta, permitiendo la participación activa del sujeto pasivo de la obligación tributaria en el procedimiento administrativo correspondiente, ofreciéndole todas las facilidades y garantías necesarias que lo estimulen a evitar conflictos ulteriores, sobre la cuantía de la cuota tributaria liquidada, que retardarán innecesariamente la recaudación.

b. Impulsar la profesionalización, bienestar y estabilidad de los funcionarios de la Administración Tributaria rescatándolos de la tentación de migrar al sector privado o de incurrir en prácticas reñidas con la ética y la ley, dotándolos además de todas las herramientas tecnológicas necesarias para cumplir eficientemente su labor.

c. Orientar al universo de contribuyentes en forma activa y constante, para informarles adecuadamente sobre sus deberes formales y obligaciones, estimulándolos, a través de toda clase de incentivos legítimos, al cumplimiento voluntario de los mismos.

d. Combatir arduamente la corrupción, creando los mecanismos necesarios para castigar las conductas de los funcionarios públicos que abusan de sus competencias para obtener beneficios personales. Las medidas deben ser ejemplarizantes contra quienes resulten responsables de actos de corrupción.

e. Impulsar los mecanismos alternativos de resolución de conflictos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes tales como la conciliación y el arbitraje, para evitar costosos e innecesarios procesos administrativos y judiciales.

f. Crear espacios para la celebración de convenios tributarios, en los cuales se module el ejercicio de la potestad tributaria, haciendo uso de bases indiciarias de imposición acordadas entre la Administración Tributaria y los contribuyentes organizados, pertenecientes a diversos sectores de la economía.

g. Impulsar la creación de incentivos a los contribuyentes que han cometido infracciones menores para que regularicen su situación fiscal, tales como la aplicación de sanciones en cuantía reducida mediante procedimientos administrativos expeditos, o la condonación de sanciones o la remisión parcial de obligaciones tributarias, acordadas por la máxima autoridad de la Administración Tributaria con la opinión favorable de la Contraloría General de la República.

h. Proscribir los tratos discriminatorios a ciertas categorías de contribuyentes calificados paradójicamente como especiales, los cuales han sido sometidos hoy en día a un conjunto de regulaciones draconianas: (i) régimen de anticipos de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado; (ii) imposibilidad de acogerse al ajuste por inflación fiscal en el impuesto sobre la renta; (iii) aplicación del impuesto al patrimonio; (iv) aplicación del impuesto a las grandes transacciones financieras; (v) incremento en un doscientos por ciento (200%) en el monto de las sanciones, por la comisión de ilícitos tributarios formales.

i. Impulsar una verdadera simplificación de todos los procedimientos administrativos que se cumplen ante la Administración Tributaria, cumpliendo en forma cabal la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos.

j. Mejorar los sistemas informáticos de las Administraciones Tributarias, que hoy en día son irregulares, poco confiables e ineficientes, violando las disposiciones que al respecto consagra el Código Orgánico.

LUÍS FRAGA-PITTALUGA

No hemos pretendido hacer un *decálogo de la recaudación eficiente*, pero sin duda son estas medidas y no la represión, la amenaza, la fiscalización agresiva, la voracidad fiscal y las trabas administrativas de toda índole, las que darían plena satisfacción a este nuevo postulado constitucional que orienta de la tributación en Venezuela.

SEGUNDA PARTE

LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN LOS PROCEDIMIENTOS CONSTITUTIVOS DE LOS ACTOS DE CONTENIDO TRIBUTARIO

CAPÍTULO PRIMERO

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO CONSTITUTIVO DE LOS ACTOS DE CONTENIDO TRIBUTARIO

1. *Generalidades*

El procedimiento constitutivo de los actos administrativos de contenido tributario comienza desde el mismo momento en que se inicia la fiscalización, la verificación o cuando el sujeto pasivo, en ejercicio de su derecho constitucional de petición y oportuna respuesta³⁴, solicita a la Administración que emita una declaración de voluntad, de juicio o de conocimiento en ejercicio de alguna de las competencias que la ley le otorga, como es el caso de la emisión de autorizaciones, licencias, certificaciones, constancias, entre otros.

La fiscalización y la determinación de la obligación tributaria son sin duda los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria más comunes, y desde luego los más importantes, donde la exacta determinación de las potestades y competencias de la Administración y de los derechos y garantías de los sujetos pasivos, tiene una relevancia particular.

Dice la doctrina que la creación de un acto jurídico es una operación que puede ser más o menos compleja pero que supone siempre el respeto de ciertas reglas con el objeto de llegar a un resultado previsto, por lo cual la autoridad administrativa no está, por regla general, libre de manifestar su voluntad como ella quiere, sino que debe respetar un cierto procedimiento que determina su manera de obrar, un cauce

³⁴ De acuerdo con los artículos 51 de la Constitución, 163 del Código Orgánico Tributario, 2 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y 9 de la Ley Orgánica de la Administración Pública.

por el cual su voluntad tenga valor jurídico, para que su decisión constituya un acto jurídico perfecto, esto es, válido y eficaz.³⁵

El procedimiento administrativo no es otra cosa que una secuencia ordenada de actuaciones en la cual las iniciales condicionan la validez de las subsiguientes y éstas, a su vez, la eficacia de las anteriores. Aunque pudiera pensarse que el procedimiento administrativo es un formalismo innecesario que hace más ineficaz la actividad administrativa, lo cierto es que la idea que subyace en su existencia es ofrecer garantías a la seguridad jurídica de la cual deben disfrutar los particulares. El procedimiento administrativo es, en esencia, una manifestación del derecho al debido proceso previsto el artículo 49 de la Constitución.

En el ámbito que nos concierne, debe observarse que las Administraciones Tributarias se manifiestan, especialmente en su interrelación con los administrados, a través de actos jurídicos, concretamente mediante actos administrativos que, ordinariamente pero no necesariamente, tienen contenido tributario. El artículo 7 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, define al acto administrativo como toda declaración de carácter general o particular emitida de acuerdo con las formalidades y requisitos establecidos en la ley, por los órganos de la administración pública.

Existen importantes objeciones a la noción de acto administrativo, pues es difícil ofrecer una que se adapte y comprenda todas las formas en que puede manifestarse la actuación de los entes de la Administración Pública, en cualquiera de sus niveles político-territoriales. En principio, del acto administrativo se puede dar una definición *orgánica* o *subjetiva* y entonces diríamos que es tal, toda manifestación de voluntad, de juicio o de conocimiento que emane de un órgano de la Administración Pública. Pero esa formulación deja por fuera los actos administrativos dictados por entes que no forman parte de la Administración Pública, como es el conocido caso de los actos de *autoridad* dictados por entes privados que tienen asignadas por la ley ciertas potestades de naturaleza administrativa (e.g. Universidades, Colegios Profesionales, Asociaciones Deportivas, etc.).

Podríamos entonces asumir un criterio *formal* y en ese caso afirmar que el acto es administrativo cuando es el producto de un procedimiento administrativo. Esta definición, sin embargo, deja por fuera los actos administrativos de efectos generales, que no son el producto de algún procedimiento administrativo.

Finalmente, podríamos asumir el criterio *material* diciendo que son actos administrativos aquellos que concretan el ejercicio de una potestad administrativa, sin importar quien los emite o cuál ha sido el procedimiento utilizado para su emisión. Aunque esta pareciera ser la definición más amplia y útil para cobijar la gran mayoría de los actos jurídicos calificables como actos administrativos, tampoco es suficiente por sí sola, porque deja sin explicación la naturaleza de actos dictados por la Administración Pública en ejercicio directo de facultades conferidas

³⁵ ARAUJO JUÁREZ, J. *Principios generales del derecho administrativo...cit.*, p. 414.

por la Constitución y no por la ley, como es el caso de los Reglamentos o los Decretos de Estado de Excepción.

El profesor BREWER-CARÍAS, con absoluta razón, rechaza la existencia: “(...) de un criterio único y mágico para definir el acto administrativo -esencialmente heterogéneo en su forma y contenido- y conduce a propugnar la definición del acto administrativo a través de una mezcla de criterios: el orgánico, el material, el formal. En esta forma, acto administrativo, es entonces, el acto de carácter sublegal (he aquí el criterio formal) emanado en primer lugar, de los órganos del Poder Ejecutivo (he aquí el criterio orgánico), en ejercicio de todas las funciones estatales legislativas, de gobierno, administrativas y jurisdiccionales; en segundo lugar, de los órganos del Poder Legislativo en ejercicio de la función administrativa (he aquí el criterio material); y en tercer lugar, de los órganos del Poder Judicial en ejercicio de la función administrativa y legislativa (he aquí también, el criterio material) (...) estimamos que no puede utilizarse con rigidez, ni el criterio orgánico ni el criterio material para definir el acto administrativo, por lo que debe utilizarse un criterio mixto, comprendido de elementos orgánicos, materiales y formales.”³⁶

Cualquiera que sea la noción que se adopte con respecto a la conceptualización de los actos administrativos, lo importante es que aquellos que son de efectos particulares (*i.e.* individualizables con respecto a un sujeto) y afectan de alguna forma los derechos subjetivos o intereses personales, legítimos y directos de una persona (natural o jurídica), deben ser el producto de un cauce formal en el cual se va conformando la manifestación de voluntad, de conocimiento o de juicio del órgano.

Las formalidades atañedoras al procedimiento constitutivo de los actos de las Administraciones Tributarias están en las leyes de procedimiento correspondientes, así como en las leyes creadoras de los tributos. Pero, en cualquier caso, las leyes fundamentales al respecto son la Constitución, el Código Orgánico Tributario y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. La Constitución, como norma de normas, que se encuentra en el pináculo del ordenamiento jurídico, contiene los principios fundamentales que se aplican a cualquier actuación de la Administración Pública, la estructura de los distintos niveles político-territoriales de ésta y los derechos y garantías de los ciudadanos frente al actuar administrativo.

La existencia de ese cauce formal constituye, sin la menor duda, una garantía para el administrado, quien no sólo puede participar dentro del mismo aportando los elementos necesarios para la adecuada conformación de la voluntad administrativa, sino que está habilitado para someter a control, gubernativo o judicial, la actividad de la Administración que ha obviado dicho procedimiento o no lo ha seguido en todas sus fases.

³⁶ BREWER-CARÍAS, A. R. “El problema de la definición del acto administrativo”. *Libro Homenaje al Dr. Eloy Lares Martínez*. UCV, Caracas, 1984, pp. 40-41.

2. *Los principios generales del procedimiento administrativo y su aplicación al ámbito tributario*

El procedimiento administrativo ordinario y asimismo los procedimientos administrativos especiales tributarios están gobernados por varios principios fundamentales. Algunos de estos principios provienen directamente de la Constitución, bien porque disciplinan el funcionamiento de la Administración Pública en general o bien porque se vinculan a los derechos y garantías de los administrados frente al poder administrador. En este punto vamos a seguir muy de cerca las obras de los profesores BREWER-CARÍAS³⁷ y ARAUJO JUÁREZ³⁸, quienes han hecho al respecto los mejores análisis que pueden encontrarse en la doctrina venezolana.

ARAUJO JUÁREZ³⁹, siguiendo a LÓPEZ MENUDO⁴⁰, entiende que los principios generales para ser tales (incluyendo aquellos atinentes al procedimiento administrativo), deben cumplir con un estándar mínimo: (i) ser fundamento del ordenamiento jurídico; (ii) ser norma orientadora de la función interpretativa; (iii) constituir un elemento de integración de las lagunas de la ley; y, (iv) constituir límites a las potestades discrecionales y reglamentarias.

2.1. *Legalidad*

Como no podía ser de otra forma, el principio fundamental, que gobierna el funcionamiento de la Administración Pública y que se aplica en toda su extensión en los procedimientos administrativos, cualquier sea su naturaleza, es el de legalidad, por cuya virtud, los entes y órganos administrativos no pueden hacer sino aquello que la ley les autoriza de manera expresa, y con sujeción a los límites impuestos por las normas legales, incluso en aquellos casos donde se dota a estos entes y órganos de poder discrecional para escoger entre varias alternativas ofrecidas, siempre y en todo caso, por la ley. Este principio tiene su raíz constitucional en los artículos 137 y 141 de la Carta Fundamental.

El tronco matriz de la legalidad tiene varias ramificaciones importantes, como lo son:

- i) El principio de la *competencia* (del que hemos tratado *in extenso* en otra

³⁷ BREWER-CARÍAS, A.R. *Tratado de Derecho Administrativo. Derecho Público en Iberoamérica*. Volumen IV El Procedimiento Administrativo. EJV, Caracas, 2013, pp. 84 y ss.

³⁸ ARAUJO JUÁREZ, J. *Derecho Administrativo General. Procedimiento y Recurso Administrativo*. Ediciones Paredes, Caracas, 2010, pp. 46 y ss.

³⁹ *Idem*, p. 48.

⁴⁰ LÓPEZ MENUDO, F. *Los Principios Generales del Procedimiento Administrativo. Procedimiento Administrativo en el Derecho Comparado*. (Coordinador BARNES VÁZQUEZ, J. Civitas, Madrid, 1993, pp. 96-97.

parte⁴¹) supone que cada una de las ramas del Poder Público tiene sus propias funciones (artículo 136 constitucional), que las atribuciones necesarias para el ejercicio de esas funciones, sólo pueden ser definidas por la Constitución y la ley (artículo 137 constitucional) y que toda autoridad usurpada (*i.e.* ejercida sin atribuciones constitucionales y legales), es ineficaz y sus actos son nulos (artículo 138 constitucional). En el ámbito tributario, este principio ha sido recogido en el artículo 131 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual la Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la Ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos. El Código Orgánico Tributario está lleno de referencias a la ley como origen y límite de las atribuciones de la Administración Tributaria, y en el caso de los procedimientos administrativos esa referencia es absolutamente clara.⁴²

ii) El principio de la *colaboración* implica que, aunque cada uno de los entes y órganos que vertebran el Estado, tienen sus propias potestades y competencias, todos deben colaborar entre sí para cumplir los fines del Estado y, en especial, para satisfacer las necesidades colectivas, que es la única razón de ser de los entes públicos. Este principio está previsto en el artículo 136 de la Constitución, de acuerdo con el cual: “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.” En el ámbito del procedimiento administrativo, el principio de colaboración es fundamental, pues la tramitación y sustanciación del mismo suele requerir información, documentos y expedientes que reposan en distintos organismos. En el ámbito tributario el principio ha sido recogido de manera expresa en varias disposiciones del Código Orgánico Tributario, como por ejemplo el artículo 151 que se refiere a las funciones de colaboración, apoyo, auxilio y coordinación de la Fuerza Armada Nacional a través del Resguardo Nacional Tributario y muy especialmente el artículo 134 que impone la obligación a las autoridades civiles, políticas, administrativas y militares de la República Bolivariana de Venezuela, de los estados y los municipios, de 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 le requieran los funcionarios competentes.

iii) El principio de *legitimidad* de los actos administrativos es un subproducto necesario del principio de la legalidad. El sometimiento absoluto de la Admi-

⁴¹ FRAGA-PITTALUGA, L. *La Incompetencia en el Derecho Administrativo*. FUNEDA, Caracas, 2007, Segunda Edición.

⁴² Artículo 158. “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 puedan 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.”

nistración a la ley, y el hecho de que ésta sólo puede hacer aquello que la ley le autoriza y en los términos en que ésta lo autoriza, requiere presumir que las actuaciones administrativas son legítimas, pues de otro modo la Administración debería justificar y probar en cada ocasión, que su actuación se apegue al ordenamiento jurídico, lo que supondría la paralización total de la actividad administrativa. Debe advertirse, sin embargo, que como afirma la doctrina, se trata de una presunción relativa, provisional, transitoria, calificada como presunción *juris tantum*, que puede desvirtuar el interesado, demostrando que el acto contraviene el orden jurídico.⁴³

En el ámbito tributario la situación es idéntica y de hecho el principio tiene reconocimiento legal con respecto a las actuaciones de la fiscalización tributaria, en el artículo 194 del Código Orgánico Tributario.⁴⁴

2.2. Principio de buena administración

El profesor ARAUJO JUÁREZ explica que el principio de buena administración⁴⁵ tiene que ver con los derechos básicos del ciudadano y con su relación con respecto a uno de los órganos fundamentales en la vida de éstos que es la Administración Pública. De este principio se deduce la necesidad de que exista un orden consecutivo reglado, no discrecional, que no es un formalismo innecesario, sino ordenado a la protección de los intereses tanto de la Administración Pública como de los ciudadanos y de allí deriva la noción de *procedimiento-garantía*.⁴⁶

⁴³ ARAUJO JUÁREZ, J. *Derecho Administrativo General...Cit.*, pp. 56-57

⁴⁴ Artículo 194 COT. “El Acta de Reparación que se levante conforme a lo dispuesto en el artículo anterior se notificará al contribuyente o responsable por alguno de los medios contemplados en este Código. El Acta de Reparación hará plena fe mientras no se pruebe lo contrario.”

⁴⁵ El principio de *buena administración* encuentra regulación expresa en la CARTA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA (artículo 41) en los siguientes términos: “Artículo 41. Derecho a una buena administración. 1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable. 2. Este derecho incluye en particular: a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente; b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierne, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial; c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones. 3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Unión de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros. 4. Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua.” BOE.es - Documento DOUE-Z-2010-70003

⁴⁶ ARAUJO JUÁREZ, J. *Derecho Administrativo General...Cit.*, pp. 88-98.

Del principio de buena administración derivan en forma directa otros principios que informan el procedimiento administrativo:

i) *El principio de servicialidad*, a partir del cual se entiende que la Administración Pública está al servicio de los ciudadanos, como lo proclama el artículo 141 de la Constitución; lo cual supone abandonar la vieja concepción de un ente dotado de potestades y competencias al que se somete el ciudadano como un súbdito que no es tomado en cuenta; un simple destinatario de las políticas públicas diseñadas por burócratas, normalmente ajenas a sus verdaderas necesidades. La Administración Pública es así un aparato creado única y exclusivamente para satisfacer necesidades colectivas, pero donde el ciudadano no es un mero espectador o beneficiario de la actividad administrativa, sino un protagonista interesado de manera directa y activa en la buena administración, con derecho a exigir resultados concretos, participar y pedir la rendición de cuentas.

ii) *El principio del procedimiento debido*, de acuerdo con el cual la Administración está obligada, siempre y en todo caso, a seguir un cauce formal para conformar sus manifestaciones de voluntad, de juicio o de conocimiento y para permitir que los interesados intervengan en el mismo, lo cual contribuye a asegurar que la actividad administrativa se desenvuelva en forma ordenada, uniforme, transparente y confiable y que se alcance el fin último previsto en la ley, que en definitiva es la satisfacción del interés general. Pero como advierte el profesor ARAUJO JUÁREZ, no es cualquier procedimiento el que debe ser seguido por la Administración, sino que el adjetivo *debido* indica que debe ser el previsto expresamente por la norma respectiva, porque la actividad administrativa envuelve cometidos de muy diversa índole que reclaman ser atendidos por cauces formales adaptados a las particularidades propias de cada actividad, siempre bajo la rectoría de los principios fundamentales de celeridad, eficacia, economía e imparcialidad. El profesor ARAUJO JUÁREZ sostiene al respecto que: "...el principio de buena Administración se plasma en la obligación jurídica de seguimiento de un procedimiento administrativo adecuado para que la decisión pueda ser, efectivamente, la de mejor calidad, en su servicio al interés público. Pero no de un procedimiento administrativo cualquiera, sino del preciso para asegurar la realización del principio constitucional de buena Administración o, en otras palabras, de un procedimiento administrativo debido."⁴⁷

2.3. *Honestidad*

La moral, es decir, el conjunto de normas, principios y valores que orientan el obrar humano para discernir el bien del mal, también rige la actividad administrativa y por eso el primer principio al que alude el artículo 141 de la Constitución es el de *honestidad*, esto es, la cualidad de actuar con rectitud, probidad, honradez, decencia y decoro. Se supone que ese debería ser el principio rector de toda la actividad pública y en especial de la actividad administrativa, a la cual concierne nada

⁴⁷ ARAUJO JUÁREZ, J. *Derecho Administrativo General...Cit.*, p. 94.

menos y nada más que la satisfacción y cuidado de las necesidades colectivas. Aun cuando diariamente los organismos públicos aquí y en casi todas partes, demuestran no tener un apego estricto, decidido y sincero por este principio, ello no significa que no se trata de un valor esencial, que si fuera cabalmente respetado, ello redundaría en la eficiencia y eficacia del actuar administrativo.

La honestidad proscribida la corrupción, el tráfico de influencias, la lenidad en el cumplimiento de las normas, la mentira y el engaño, la pereza y la ineptitud de los funcionarios; obliga a la Administración a adecuar su actuación al fin perseguido por la ley, que nunca puede ser otro que el bienestar colectivo, la satisfacción de las necesidades de los administrados. En el caso específico de los procedimientos administrativos, la Administración, gobernada por el principio de honestidad, está siempre y en todo caso obligada de determinar la *verdad verdadera* y no la meramente formal. Por eso este principio es tan relevante, pues sin su respeto no es posible que los demás principios, valores y normas, sean real y cumplidamente satisfechos.

2.4. Participación

Este principio, al cual ya nos hemos referido previamente como uno de los postulados fundamentales en las relaciones entre los administrados y la Administración, y que tiene su base constitucional en el artículo 141 de la Carta Fundamental, tiene una proyección concreta en el procedimiento administrativo que es la necesidad de que los interesados puedan participar e involucrarse en la tramitación del mismo en todo momento, aportando alegatos, pruebas y toda la información que sea necesaria o pertinente para el mejor conocimiento del asunto, es decir, para el establecimiento de la verdad material y la recta aplicación de la ley. El procedimiento administrativo no puede conducirse a espaldas de los interesados, porque estos son protagonistas principales del mismo. La Administración impulsa y dirige el procedimiento, pero no puede apropiárselo excluyendo de su sustanciación al administrado, que es quien en definitiva verá afectados sus derechos e intereses.

2.5. Economía

Este principio está íntimamente ligado con el de eficiencia y supone que el procedimiento administrativo debe estar integrado por las etapas y las formalidades *estrictamente* necesarios para cumplir su objetivo, suprimiendo todo aquello que suponga una inversión inútil de tiempo y de recursos humanos y materiales, porque el procedimiento no es un fin en sí mismo, sino simplemente un instrumento para alcanzar un objetivo definido por la ley.

2.6. Eficacia

El procedimiento administrativo existe únicamente para servir como un cauce formal ordenado a la consecución de un fin definido por la ley. Ese y no otro es el objetivo que persigue todo procedimiento administrativo, que en ningún caso es un fin en sí mismo, sino un simple instrumento de ordenación de la actividad administrativa, para evitar el caos, el desorden y los peligros de la arbitrariedad. De lo anterior resulta que el procedimiento tiene que alcanzar el objetivo definido por el legis-

lador sin dilación ni trabas burocráticas, y *resolver* los asuntos que se someten a la consideración de la autoridad administrativa.

2.7. *Celeridad*

La actividad administrativa debe desenvolverse de manera *oportuna y expedita* porque la satisfacción del interés colectivo no debe esperar. Ese principio se proyecta en el procedimiento administrativo imponiendo la rapidez, sumariedad y simplicidad de los trámites, y por supuesto la decisión oportuna de los asuntos.

2.8. *Transparencia*

La gestión de los asuntos *públicos* interesa a *todos*. Esa es una diferencia crucial entre las relaciones regidas por el Derecho Administrativo y las relaciones sometidas al derecho privado, porque lo que sucede con las primeras puede llegar a afectar a toda la colectividad, mientras que ese no es el caso, normalmente, de las segundas. De allí que las relaciones regidas por el Derecho Administrativo no pueden conducirse con opacidad, sigilo y secreto, puesto que ello es antagónico al interés general.

La actividad administrativa debe ser visible, verificable, sus motivos deben ser siempre claros, la razón de sus decisiones debe ser fácilmente comprensible, sin ambigüedad ni dobleces, sin causas o finalidades ocultas al escrutinio público. Los administrados deben saber siempre a qué atenerse.

Sólo por razones de seguridad y defensa de la Nación o cuando las fases previas de una investigación de naturaleza criminal así lo ameritan, el procedimiento administrativo puede sustanciarse secretamente; de resto, el procedimiento administrativo debe ser completamente transparente.

2.9. *Imparcialidad*

La Administración Pública debe actuar, siempre y en todo caso, sometida a la ley y en la búsqueda de satisfacer las necesidades colectivas. No puede defender intereses particulares, sino solo el interés protegido por la ley, y eso supone que actúe siempre con *imparcialidad* (artículo 30 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública). La imparcialidad supone actuar con objetividad y transparencia. De este principio se derivan varias consecuencias importantes en cuanto a los procedimientos administrativos: i) el funcionario debe *inhibirse* tan pronto como detecta que su decisión podría no ser imparcial porque se da en el caso concreto alguno de los supuestos previstos en el artículo 36 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos⁴⁸; ii) los asuntos

⁴⁸ Artículo 36. “Los funcionarios administrativos deberán inhibirse del conocimiento del asunto cuya competencia les esté legalmente atribuida, en los siguientes casos: 1. Cuando personalmente, o bien su cónyuge o algún pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, tuvieren interés en el procedimiento. 2. Cuando tuvieren amistad íntima o enemistad manifiesta con cualquiera de las personas interesadas que intervengan en el procedimiento. 3. Cuando hubieren intervenido como testigos o

deben resolverse en el mismo *orden* en que han sido presentados⁴⁹; y, iii) la Administración está obligada a realizar todas las diligencias necesarias para el *mejor conocimiento* del asunto y para determinar la *verdad verdadera*, por encima de la verdad meramente formal.⁵⁰

J. Rendición de cuentas

La Administración puede y debe actuar y para ello se lo dota de potestades y competencias; pero éstas se confieren para alcanzar un fin que está prestablecido en la ley y que, en última instancia, se concreta en la satisfacción de necesidades colectivas. Por esa razón la Administración Pública no puede actuar a su leal saber y entender, sino que debe *dar cuenta* de lo que hace, de las razones de hecho y de derecho por las que actúa, de los objetivos que persigue y de los resultados que ha alcanzado.

peritos en el expediente de cuya resolución se trate, o si como funcionarios hubieren manifestado previamente su opinión en el mismo, de modo que pudieran prejuzgar ya la resolución del asunto, o, tratándose de un recurso administrativo, que hubieren resuelto o intervenido en la decisión del acto que se impugna. Quedan a salvo los casos de revocación de oficio y de la decisión del recurso de reconsideración. 4. Cuando tuvieren relación de servicio o de subordinación con cualquiera de los directamente interesados en el asunto.”

⁴⁹ LOPA. Artículo 34. “En el despacho de todos los asuntos se respetará rigurosamente el orden en que estos fueron presentados. Sólo por razones de interés público y mediante providencia motivada, el jefe de la oficina podrá modificar dicho orden, dejando constancia en el expediente.”

⁵⁰ LOPA. Artículo 53. “La administración, de oficio o a instancia del interesado, cumplirá todas las actuaciones necesarias para el mejor conocimiento, del asunto que deba decidir, siendo de su responsabilidad impulsar el procedimiento en todos sus tramites.”

CAPÍTULO SEGUNDO

LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

1. *Delimitación conceptual*

La fiscalización tributaria constituye en muchos casos el primer encuentro entre el administrado y la Administración Tributaria y, lamentablemente, tal vez la fuente más prolífica de las arbitrariedades que comete esta última en contra de aquél, o que éste desperdicia asumiendo una actitud adversarial, obstruccionista y de falta de colaboración con la actuación fiscalizadora.

En un sentido amplio, la fiscalización tributaria es el conjunto de operaciones instrumentales destinadas a recolectar datos pertinentes al cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias. Se trata de una actividad administrativa, y por lo tanto sometida por completo a la ley, cuyo presupuesto en sentido técnico-jurídico es la atribución de una potestad de comprobación, es decir, la comprobación tributaria, la búsqueda de los hechos y datos que ignora la Administración, o de criterios que le permitan a la autoridad establecer la corrección o inexactitud de lo aportado u ocultado por los contribuyentes.⁵¹

Coincidimos con FERMÍN, quien afirma que: "...la fiscalización de los tributos tiene como finalidad, comprobar la exactitud y veracidad de los datos contenidos en las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos, y que sirvieron de base a la determinación de la obligación tributaria efectuada por éstos, así como investigar la existencia de hechos imponible no declarados, o bien, declarados sólo de manera parcial o falsamente, además de detectar y sancionar las infracciones al ordenamiento tributario en que aquéllos hubieren podido incurrir. En este orden de ideas, la función fiscalizadora de la Administración constituye una típica actividad de control -a posteriori- del cumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales impuestos a los particulares, que se concreta en la práctica en aquellos casos en que exista de necesidad de suplir la actuación de los sujetos pasivos, cuando éstos hubieren omitido cumplir con su deber de determinar e ingresar los tributos a que hubiere lugar, o bien, para rectificar o complementar las declaraciones efectuadas

⁵¹ DIAZ, V. *Límites al accionar de la Inspección Tributaria y Derechos de los Administrados*. DEPALMA, Buenos Aires, 1997, p. 9.

por aquéllos en forma incorrecta o irregular, así como para imponer las sanciones que resultaren procedentes por infracciones al ordenamiento tributario.”⁵²

En nuestro país, el principio rector de la actividad fiscalizadora, como bien lo ha expresado la jurisprudencia, es que la Administración Tributaria debe agotar todos los 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.⁵³

2. *El cauce formal de la fiscalización tributaria*

La fiscalización tributaria es un procedimiento administrativo, es decir, una secuencia ordenada de actuaciones a través de las cuales se concreta el ejercicio de una actividad administrativa.

Por su naturaleza de procedimiento administrativo, la fiscalización sirve a un doble propósito: Por un lado, el procedimiento administrativo encauza de manera organizada, dentro de una estructura racional, el ejercicio de las potestades administrativas, indicando las *formas* que han de seguirse para que esas potestades se activen y cumplan el objetivo, siempre definido por la ley, para cuya satisfacción han sido conferidas. Del otro, el procedimiento administrativo se presenta como una garantía del ciudadano, frente a la arbitrariedad, el abuso de poder, y las veleidades del funcionario de turno.

El procedimiento administrativo pretende garantizar que el poder inmanente en toda potestad administrativa, no se ejerza de cualquier forma, en cualquier momento y en cualquier lugar, según el libre -y abusivo- arbitrio del funcionario de turno, sino cumpliendo unas formalidades previamente definidas por la ley, que propenden a que la actividad administrativa se desenvuelva de acuerdo con 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 como lo exige el artículo 141 de la Constitución y lo desarrolla, *in extenso*, la Ley Orgánica de la Administración Pública, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos.

Por esa razón es inadmisibles que la fiscalización se conduzca como una emboscada, o como un procedimiento *seudo-policia*l destinado a amedrentar, atemorizar y acorralar al sujeto pasivo de la imposición, para hacerlo claudicar ante las pretensiones del ente exactor. Esa deriva distópica de la potestad de fiscalización no sólo no es y no puede ser su propósito, sino que semejante forma de concebirla atenta y traiciona el fin garantista de todo procedimiento administrativo.

⁵² FERMÍN, J.C. “Fiscalización tributaria y procedimiento sumario administrativo”. *Homenaje a la memoria de Ilse van der Velde*. AVDT, Caracas, 1998, p. 232.

⁵³ Cf. S. CSJ/SPA/ET, 17 de enero de 1996, caso: *Banco Consolidado*.

3. *El contenido de la potestad administrativa de fiscalización*

La norma rectora de la fiscalización tributaria en nuestro ordenamiento jurídico es el Código Orgánico Tributario, cuyo artículo 131 dispone que la Administración Tributaria es competente para ejecutar los procedimientos de verificación, y de fiscalización y determinación, para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo.

Como en todo el resto de los casos, sólo un funcionario debidamente autorizado por la Administración Tributaria respectiva puede llevar a cabo las tareas relacionadas con la fiscalización tributaria. Un trámite esencial a la validez de este procedimiento administrativo es la autorización formal del funcionario que lo lleva a cabo, pues sin tal autorización el procedimiento no nace válidamente. El artículo 137.1 del Código Orgánico Tributario dice claramente que la Administración Tributaria puede practicar fiscalizaciones, las cuales deben ser autorizadas mediante providencia administrativa, en la cual, lógicamente, debe identificarse al funcionario autorizado para practicarla, como se deduce de los artículos 155, 191 y 193.7 *ejusdem*.

Esta autorización debe ser escrita, es personalísima, porque 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 por qué ser atendida por el contribuyente. El procedimiento que comienza sin esta autorización formal sería absolutamente nulo por haberse obviado un trámite esencial del procedimiento, todo de acuerdo con los artículos 270.4 del Código Orgánico Tributario y 19.4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Las competencias específicas en las cuales se descompone la potestad administrativa de fiscalización están desarrolladas en el artículo 137 del Código Orgánico Tributario, y además vienen reforzadas por los deberes formales tributarios en cabeza de los sujetos pasivos, establecidos en el artículo 155 del mismo Código.

Podemos sistematizar estas facultades como sigue:

3.1. *Alcance material de la competencia fiscalizadora según los tributos que puede comprender*

La fiscalización tributaria abarca la totalidad de los tributos administrados por el ente fiscalizador, y por razones de economía, eficacia y celeridad, que son principios rectores de todo procedimiento administrativo, conforme al artículo 30 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en un caso concreto, teóricamente, la fiscalización podría practicarse no solamente sobre un tributo sino sobre todos los tributos administrados por el ente fiscalizador y que se apliquen al sujeto pasivo de que se trate, en su condición de contribuyente o de responsable.

Sin embargo, la complejidad de las operaciones de ciertos contribuyentes impide a menudo que un solo procedimiento de fiscalización abarque varios tributarios, en tanto ello puede suponer que se prolongue excesivamente el procedimiento y además que se entorpezca u obstaculice la actividad ordinaria del sujeto fiscalizado.

3.2. Alcance temporal de la competencia fiscalizadora

El alcance temporal de la fiscalización puede abordarse desde dos perspectivas. Una relativa a los ejercicios fiscales que puede abarcar la revisión, que tiene una respuesta muy simple y es que estos serán tantos como lo permita el límite fijado por la prescripción, de acuerdo con las previsiones de los artículos 55 y siguientes del Código Orgánico Tributario.

Desde otro plano, el alcance temporal de la fiscalización es un poco más complejo de precisar, porque se refiere a cuánto tiempo debe o puede durar el procedimiento en sí mismo, y en este sentido, lamentablemente, no hay un plazo preestablecido para ello en la ley, salvo el de prescripción.

Más adelante analizaremos por qué los procedimientos de fiscalización pueden prolongarse más allá de lo racional, teniendo como único límite la prescripción. Pero luego veremos que la existencia de unos principios fundamentales que rigen el ejercicio de la actividad administrativa supone derechos equivalentes para los administrados, para que esos principios se cumplan, pues en definitiva el objetivo fundamental de los mismos es servir al bienestar de los ciudadanos.

3.3. Alcance espacial de la competencia de fiscalización

De ordinario, la actividad fiscalizadora va a desenvolverse en el lugar donde reposan las evidencias del hecho imponible y de los elementos que integran la base cuantitativa sobre la que recae el tributo, y este lugar es, por definición, el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

Es allí donde deben conservarse los libros mercantiles obligatorios (Diario, Mayor e Inventario) y los auxiliares (*ex* artículo 32 del Código de Comercio); los libros societarios (accionistas, asambleas y juntas *ex* artículo 260 del Código de Comercio); los comprobantes de la contabilidad, tales como las facturas, notas de débito y crédito, contratos, estados de cuenta bancarios; las declaraciones con fines impositivos; las constancias de inscripción en registros, entre otros. De hecho, es un ilícito tributario no mantener los libros y registros en el domicilio tributario cuando ello fuere obligatorio, de acuerdo con el artículo 102.2 del Código Orgánico Tributario.

En el caso de todos los documentos que se encuentren en formatos digitales, lo importante es que éstos estén disponibles y sean accesibles para la su revisión por parte de la Administración Tributaria. No puede haber discusión alguna en el sentido de que muchos documentos con relevancia para fines tributarios pueden estar desmaterializados o digitalizados. Eso es lo que se desprende de una interpretación armónica de los artículos 135⁵⁴, 137.7 y 137.10⁵⁵ y 138, parágrafo único⁵⁶ del Código Orgánico Tributario.

⁵⁴ “Artículo 135. La Administración Tributaria podrá utilizar medios electrónicos o magnéticos para recibir, notificar e intercambiar documentos, declaraciones, pagos o actos administrativos y en general cualquier información (...).”

Con respecto al domicilio, el Código Orgánico Tributario dispone en sus artículos 31, 32 y 33, cuál es el domicilio de los distintos sujetos pasivos para todos los efectos tributarios y en particular para la *práctica* de las actuaciones de la Administración Tributaria:

En el caso de las *personas naturales* (artículo 31):

1. El lugar donde desarrollen sus actividades civiles o comerciales. En los casos que tenga actividades civiles o comerciales en más de un sitio, se tiene como domicilio el lugar donde se desarrolle la actividad principal.
2. El lugar de su residencia, para quienes desarrollen tareas exclusivamente bajo relación de dependencia, no tengan actividad comercial o civil como independientes, o, de tenerla, no fuere conocido el lugar donde ésta se desarrolla.
3. El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes.
4. El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio según lo dispuesto en este artículo, o sea imposible determinarlo conforme a las reglas precedentes.

En el caso de las *personas jurídicas* y demás entes colectivos (artículo 32):

1. El lugar donde esté situada su dirección o administración efectiva.
2. El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de que no se conozca el de su dirección o administración.
3. El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes.

⁵⁵ “Artículo 137. La Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pudiendo especialmente: (...omissis) 7. Retener y asegurar los documentos revisados durante la fiscalización, incluidos los registrados en *medios magnéticos o similares*, y tomar las medidas necesarias para su conservación. A tales fines se levantará un acta en la cual se especificarán los documentos retenidos (...omissis) 10. Adoptar las medidas administrativas necesarias para impedir la destrucción, desaparición o alteración de la documentación que se exija conforme las disposiciones de este Código, incluidos los registrados en *medios magnéticos o similares*, así como de cualquier otro documento de prueba relevante para la determinación de la Administración Tributaria, cuando éste se encuentre en poder del contribuyente, responsable o tercero.” (Cursivas nuestras)

⁵⁶ Artículo 138. Parágrafo Único. Los funcionarios encargados de la fiscalización podrán retener la contabilidad o los *medios* que la contengan por un plazo no mayor de treinta (30) días continuos, cuando ocurra alguno de los siguientes supuestos (...omissis).” (Cursivas nuestras).

4. El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio, o sea imposible determinarlo conforme a las reglas precedentes.

En el caso de las personas domiciliadas en el extranjero (artículo 33):

1. En el domicilio de su representante en el país, el cual se determinará conforme a las reglas aplicables a las personas naturales.

2. En los casos en que no tuvieren representante en el país, en el lugar situado en Venezuela en el que desarrolle su actividad, negocio o explotación, o en el lugar donde se encuentre ubicado su establecimiento permanente o base fija.

3. El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes.

Ahora bien, aunque es lo usual, la fiscalización no sólo puede desenvolverse en el domicilio fiscal del sujeto pasivo, pues el Código Orgánico Tributario (artículo 139) faculta a la Administración Tributaria para conducir todo o parte de este procedimiento, según las circunstancias del caso: (i) en las oficinas de la Administración Tributaria⁵⁷, (ii) en el domicilio del representante legal del sujeto pasivo, (iii) donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas o (iv) donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible.

3.4. Competencias específicas de inspección y revisión

De acuerdo con el artículo 137.3, la Administración tributaria puede exigir a los contribuyentes, responsables y terceros la *exhibición* de su contabilidad y demás documentos relacionados con su actividad, así como que proporcionen los datos o informaciones que se le requieran con carácter individual o general. Por su parte, el artículo 137.12 faculta a la Administración Tributaria para practicar inspecciones y fiscalizaciones en los locales y medios de transporte ocupados o utilizados a cualquier título por los contribuyentes o responsables.

Esta competencia general de inspección y fiscalización representa sin duda alguna la función fundamental de la fiscalización tributaria, porque justamente se trata de la recolección, sistematización, examen y valoración de la información

⁵⁷ En este caso específico, el Código Orgánico Tributario establece en su artículo 137.2, que la fiscalización se hará a través del control de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y responsables, conforme al procedimiento previsto en este Código, tomando en consideración la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización. Por su parte, el artículo 139, párrafo único, del Código Orgánico Tributario, dispone que la Administración Tributaria deberá garantizar el carácter reservado de la información y disponer las medidas necesarias para su conservación.

relevante para la determinación del tributo y la constatación relativa al cumplimiento de los deberes formales de naturaleza tributaria.⁵⁸

Estas normas atributiva de competencia son reforzadas por los deberes formales que facilitan su cumplimiento, que son, de acuerdo con el artículo 155 del Código Orgánico Tributario: (i) llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y el responsable tributario; (ii) exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no este prescrito, los libros de comercio, los libros antecedentes de las operaciones imponibles, (iii) exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionadas con hechos imponibles, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas, y (iv) contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte.

La facultad conferida por la norma se refiere a la posibilidad de que la Administración Tributaria exija al administrado la exhibición de libros y demás documentos relacionados con su actividad. La norma establece una excepción al principio consagrado en los artículos 40 y 41 del Código de Comercio, de acuerdo con los cuales no se podrá hacer pesquisa de oficio por Tribunal ni autoridad alguna, para inquirir si los comerciantes llevan o no libros o si éstos están o no arreglados a las prescripciones de dicho Código ni tampoco acordarse de oficio ni a instancia de parte, la manifestación y examen general de los libros de comercio, sino en los casos de sucesión universal, comunidad de bienes, liquidación de sociedades legales o convencionales, quiebra o atraso.

Es importante advertir que la exhibición de los libros y demás documentos relacionados con la actividad del contribuyente, no necesariamente implica la entrega física de los mismos (salvo por lo que respecta a los libros corporativos de asamblea, accionistas y juntas, que nuestra rezagada legislación exige que existan físicamente y que además estén sellado por el Registrador o el Juez de Comercio).

El artículo 134 establece con claridad que la Administración Tributaria puede utilizar medios electrónicos o magnéticos para *recibir*, notificar e *intercambiar documentos*, declaraciones, pagos o actos administrativos y *en general cualquier*

⁵⁸ No hay duda, por ejemplo, que la contabilidad y sus respectivos comprobantes, representan la fuente principal de información tributaria relevante. *Vid.* HEVIA, B. – GIGANTI, E. “La ruptura normativa entre el Código de Comercio y el Impuesto sobre la Renta: Una propuesta de interpretación evolutiva.” *Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2019. / ROMERO-MUCI, H. *El derecho y el revés de la contabilidad*. Serie Estudios No. 94. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2011.

información; de lo que se sigue que los documentos relacionados con la actividad económica del sujeto pasivo perfectamente pueden estar digitalizados. Por su parte los artículos 137.7, 138, párrafo único, y 151.3, dejan claro que la contabilidad y los documentos con relevancia tributaria, pueden estar registrados en medios magnéticos o similares.

Lo relevante es que esos documentos sean accesibles para la Administración Tributaria, porque lo contrario se produciría la infracción prevista en el artículo 101.12 del Código Orgánico Tributario, que consiste en destruir, alterar o no conservar los medios magnéticos y electrónicos del respaldo de la información de las facturas, otros documentos y demás operaciones efectuadas o no mantenerlos en condiciones de operación o accesibilidad.

Además, impedir el acceso a la información puede ocasionar una intervención del Resguardo Nacional Tributario, al cual los artículos 151.2 y 151.3 del Código Orgánico Tributario, le confieren competencia para intervenir libros, documentos, archivos y sistemas o medios telemáticos objeto de la visita fiscal, y tomar las medidas de seguridad para su conservación y tramitación ante el órgano competente.

Es bueno aclarar que la exhibición puede abarcar todos los libros contables y auxiliares, así como los libros corporativos; pero con respecto al resto de los documentos, sólo puede ser exigida con respecto a aquellos que tengan que ver con información y datos relevantes o con trascendencia a los fines tributarios.

De otra parte, como señala RODOLFO SPISSE⁵⁹, los actos de la administración tributaria en el ejercicio de las facultades de comprobación deben responder a los principios de economía, celeridad y eficacia lo que restringe los requerimientos reiterativos de documentación ya exhibida y la prolongación sin fin de las tareas de inspección. Nuestro procedimiento administrativo-tributario no escapa de estos principios los cuales han sido establecidos con carácter general, para todo procedimiento administrativo, en el artículo 30 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y reforzados por los principios generales que gobiernan la actividad administrativa conforme a los artículos 141 de la Constitución y 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública.

La inspección debe practicar sus actuaciones procurando siempre perturbar en la menor medida posible las actividades laborales, empresariales o profesionales del contribuyente. También en este sentido se pronuncia el texto de las recomendaciones de las Jornadas del ILADT celebradas en Montevideo, señalando concretamente que la fiscalización debe realizarse perturbando lo menos posible el desarrollo normal de las actividades de los administrados.

Finalmente es importante indicar, que conforme a lo establecido en el artículo 147.4 del Código Orgánico Tributario, todos los requerimientos de información al

⁵⁹ SPISSE, R. "Facultades de la Administración en la determinación tributaria". XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. Relatos Nacionales. Montevideo, 1996, p. 316.

contribuyente, deben señalar con precisión los documentos y datos e informaciones solicitados por la Administración Tributaria; lo cual constituye un derecho que ha sido incluso reconocido de manera expresa en la CDGC-ILADT: “63) Derecho a que no se practiquen requerimientos generalizados de información (*fishing expeditions*) y a que se acredite que el sujeto de quien se pide la información está siendo objeto de un procedimiento singular de comprobación o inspección tributaria.”⁶⁰

3.5. *Competencias relativas a las medidas que aseguran los resultados de la fiscalización*

Para garantizar los resultados de la fiscalización y que la información relevante o con trascendencia a los fines tributarios no desaparezca, el artículo 137.7 del Código Orgánico Tributario, faculta a la Administración Tributaria para retener y asegurar los documentos revisados durante la fiscalización, incluidos los registrados en medios magnéticos o similares, y tomar las medidas necesarias para su conservación, para lo cual es necesario levantar un acta en la cual se especifiquen los documentos retenidos.

La Administración Tributaria también puede, de acuerdo con el artículo 137.10, adoptar las medidas administrativas necesarias para impedir la destrucción, desaparición o alteración de la documentación que se exija conforme las disposiciones del Código, incluidos los registrados en medios magnéticos o similares, así como de cualquier otro documento de prueba relevante para la determinación, cuando éste se encuentre en poder del contribuyente, responsable o tercero.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 137.14 del Código Orgánico Tributario, la Administración Tributaria puede tomar posesión de los bienes con los que se suponga fundadamente que se ha cometido ilícito tributario, previo el levantamiento del acta en la cual se especifiquen dichos bienes.

Es importante advertir, como luego será analizado con más detalle, que una medida de esta naturaleza no puede tomarse en cualquier caso, ni de cualquier modo, sino que debe estar justificada por el riesgo cierto e incontestable de que la documentación desaparezca, sea alterada o de alguna forma se deteriore impidiendo las tareas de fiscalización. La Administración Tributaria está obligada a dejar constancia debidamente circunstanciada de cuáles son las razones concretas para privar de la posesión de estos documentos y registros al sujeto pasivo fiscalizado, pues de no hacerlo la incautación es inconstitucional e ilegal, por violar los artículos constitucionales 48 (secreto e inviolabilidad de las comunicaciones), 49.1 (interdicción de las pruebas obtenidas con violación del debido proceso) y 115 (derecho de propiedad), y 138 del Código Orgánico Tributario, que se ocupa de establecer los requisitos, los límites y las condiciones en las que estas medidas se pueden adoptar.

⁶⁰ http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Pre-sentacion.pdf

De manera resumida, esas medidas deben: (i) ser proporcionales al fin que se persiga; (ii) pueden consistir en la retención de los archivos, documentos o equipos electrónicos de procesamiento de datos que pueda contener la documentación requerida; (iii) deben levantarse si desaparecen las circunstancias que las justificaron; (iv) si se trata de la contabilidad o los medios que la contienen, la medida no puede prolongarse por un plazo no mayor de treinta (30) días continuos, y sólo procede en los supuestos taxativamente mencionados en la norma.⁶¹

3.6. Competencia para requerir la comparecencia del contribuyente

El artículo 137.4 del Código Orgánico Tributario, le otorga competencia a las Administraciones Tributarias para requerir a los contribuyentes, responsables y terceros que comparezcan ante sus oficinas a dar contestación a las preguntas que se le formulen o a reconocer firmas, documentos o bienes.

⁶¹ Artículo 138. “Para la conservación de la documentación exigida con base en las disposiciones de este Código, y de cualquier otro elemento de prueba relevante para la determinación de la obligación tributaria, se podrán adoptar las medidas administrativas que estime necesarias la Administración Tributaria a objeto de impedir su desaparición, destrucción o alteración. Las medidas habrán de ser proporcionales al fin que se persiga. Las medidas podrán consistir en la retención de los archivos, documentos o equipos electrónicos de procesamiento de datos que pueda contener la documentación requerida. Las medidas así adoptadas se levantarán, si desaparecen las circunstancias que las justificaron. Parágrafo Único. Los funcionarios encargados de la fiscalización podrán retener la contabilidad o los medios que la contengan por un plazo no mayor de treinta (30) días continuos, cuando ocurra alguno de los siguientes supuestos: 1. El contribuyente o responsable, sus representantes o quienes se encuentren en el lugar donde se practique la fiscalización, se nieguen a permitir la fiscalización o el acceso a los lugares donde ésta deba realizarse, así como se nieguen a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de seguridad u obstaculicen en cualquier forma la fiscalización. No se hubieren registrado contablemente las operaciones efectuadas por uno (1) o más períodos, en los casos de tributos que se liquiden en períodos anuales, o en dos (2) o más períodos, en los casos de tributos que se liquiden por períodos menores al anual. 2. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido. 3. No se hayan presentado dos o más declaraciones, a pesar de haber sido requerida su presentación por la Administración Tributaria. 4. Se desprendan, alteren o destruyan los sellos, precintos o marcas oficiales, colocados por los funcionarios de la Administración Tributaria, o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados. 5. El contribuyente o responsable se encuentre en huelga o en suspensión de labores. En todo caso, se levantará acta en la que se especificará lo retenido, continuándose el ejercicio de las facultades de fiscalización en las oficinas de la Administración Tributaria. Finalizada la fiscalización o vencido el plazo señalado en el encabezamiento de este Parágrafo, deberá devolverse la documentación retenida, so pena de la responsabilidad patrimonial por los daños y perjuicio que ocasione la demora en la devolución. No obstante, dicho plazo podrá ser prorrogado por un período igual, mediante resolución firmada por el superior jerárquico del funcionario fiscal actuante. En el caso que la documentación incautada sea imprescindible para el contribuyente o responsable, éste deberá solicitar su devolución a la Administración Tributaria, quien ordenará lo conducente previa certificación de la misma, a expensas del contribuyente o responsable.

La comparecencia ante la Administración Tributaria puede hacerse personalmente o por medio de representante legal o voluntario, pero quien invoca la representación de sujeto fiscalizado debe acreditar su personería en la primera actuación. Asimismo, la revocación de la representación acreditada sólo surtirá efectos frente a la Administración Tributaria, cuando ello se ponga en conocimiento de ésta (artículo 159 del Código Orgánico Tributario).

Esta comparecencia es *obligatoria* y no atenderla es una conducta sancionable, a menos que haya una causa debidamente justificada. En efecto, de acuerdo con el artículo 105.4 del Código Orgánico Tributario, constituye un ilícito tributario castigado multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela.

Sin embargo, la información exigida por la Administración Tributaria en este caso es sólo aquella que sea *pertinente*, es decir, la que esté directa e inequívocamente relacionada con el cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias. En consecuencia, carece de competencia la Administración Tributaria para exigir información impertinente y la pertinencia supone que la información que se requiere tiene que estar *relacionada en forma directa* con el hecho imponible, la base imponible o algún otro elemento de juicio indispensable para determinar la obligación tributaria o para constatar el cumplimiento de los deberes formales. Si se admite que la Administración Tributaria pudiera tener cierta discrecionalidad para establecer esa pertinencia, resulta que siempre y en todo caso, esa discrecionalidad enfrenta el límite de la debida proporcionalidad y adecuación de la actuación con los fines de la norma que la autoriza y los hechos que se investigan, todo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos⁶²:

“Aun cuando una disposición legal o reglamentaria deje alguna medida o providencia a juicio de la autoridad competente, dicha medida o providencia deberá mantener la debida proporcionalidad y adecuación con el supuesto de hecho y con los fines de la norma y cumplir los trámites, requisitos y formalidades necesarios para su validez y eficacia”.

Como se verá más adelante, en adición a lo que antecede, el administrado tiene derecho a que su comparecencia sea exigida sólo en días y horas hábiles, a menos que, en su interés, sea procedente la habilitación y asimismo, tiene derecho a que se deje constancia de su comparecencia en forma oficial (artículo 160 del Código Orgánico Tributario). Veremos asimismo que la comparecencia no puede ser un medio subrepticio para que el contribuyente declare contra sí mismo.

3.7. Competencia para requerir información a terceros

De acuerdo con el artículo 137.11, la Administración Tributaria es competente para requerir informaciones de terceros relacionados con los hechos objeto de la

⁶² Los perfiles fundamentales de la discrecionalidad han sido desarrollados en: S. CF, 06 de noviembre de 1958, caso *Reingrüber*, ratificada en especial por S. CSC/SPA, 02 de noviembre de 1982, caso Depositaria Judicial.

fiscalización, que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como exhibir documentación relativa a tales situaciones, y que se vinculen con la tributación. Conforme a lo establecido en el artículo 147.4 del Código Orgánico Tributario, el requerimiento de información a terceros debe señalar con precisión los documentos y datos e informaciones solicitados por la Administración Tributaria.

En las labores de fiscalización, las Administraciones Tributarias pueden requerir información a terceros relacionados con el sujeto inspeccionado. Obviamente, y en obsequio de la prelación que tiene la determinación sobre base cierta, las Administraciones Tributarias deben privilegiar la información que pueden obtener del propio contribuyente y sólo acudir a los terceros cuando sea indispensable.

En este sentido se ha dicho que los deberes de información de los terceros son subsidiarios, es decir, éstos están obligados a suministrar información a las Administraciones Tributarias sólo:

i) Cuando haya resultado infructuoso el despliegue de la función inspectora sobre el sujeto pasivo del tributo.

ii) Se desconozca la identidad de los sujetos que han realizado determinadas operaciones.

iii) Exista la fundada presunción de que será inoperante exigir la información al propio sujeto que se investiga.⁶³

Pero en adición a lo expuesto, existen algunas limitaciones frente a estos requerimientos que es menester destacar, en el sentido de no puede exigirse la entrega de información a:

i) Quienes pueden invocar el secreto profesional.⁶⁴

⁶³ HERRERA MOLINA, P. M. *La potestad de información tributaria sobre terceros*. La Ley, Madrid, 1993, pp. 43 y 44.

⁶⁴ Ha dicho la doctrina que el secreto profesional es una manifestación concreta del más amplio derecho a la intimidad personal y familiar, manifestación que ha querido ser expresamente garantizada por la Constitución (española), *Vid.* NUÑEZ, J.M. "El derecho al secreto profesional y el artículo 24 de la Constitución: una visión unitaria de la institución." *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje a García de Enterría*. CIVITAS, Madrid, 1991. El secreto profesional es uno de los derechos que reconoce la CDGC-ILADT en los siguientes términos: "53) Derecho al secreto profesional como condición ineludible del derecho de defensa." La profesora MARÍA CANDELARIA DOMÍNGUEZ señala al respecto que: "...cuando adquirimos conocimiento de cierto asunto que alguien nos confía con la convicción de que no lo repetiremos, estamos en presencia de un secreto. Pero aún más lejos, si ese conocimiento se adquiere en razón del ejercicio de determinada profesión, estaremos en presencia del «secreto profesional»(...) El secreto profesional se dirige a todos aquellos elementos que conoce el profesional en razón de su trabajo y clientes, pero que significan algo reservado en relación con estos últimos. Básicamente puede estar dirigido a hechos que afectan la vida

ii) Aquellos cuya declaración implique violar el secreto de la correspondencia epistolar o de las comunicaciones en general.⁶⁵

iii) El cónyuge, concubino o concubina, o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad⁶⁶ (artículo 49.5 de la Constitución).

Sobre el secreto profesional y de las comunicaciones privadas, recuérdese que el artículo 48 de la Constitución garantiza el secreto e inviolabilidad de las comunicaciones privadas en todas sus formas. Estas comunicaciones no pueden 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.

privada o intimidad de una persona (de manera que si el hecho es público o conocido evidentemente no se ve afectado el secreto). Y dentro de estas podrían ubicarse en sentido amplio ciertos aspectos de las relaciones familiares, económicas, mentales, etc. (...) Veremos pues, que el profesional debe reservarse todo aquello que conozca en razón de su oficio aunque sea en forma indirecta, a través de otro profesional. Ahora bien, debemos aclarar que el secreto no solo se limita al conocimiento de hechos o datos que conoce el profesional, sino también a determinados documentos o materiales que pueda tener en su poder en virtud de la relación que tiene con su cliente. Vale decir cualquier elemento que represente el medio que contiene la información del secreto, tales como: documentos en sentido amplio, disquets, grabaciones bien sean magnetofónicas o de video, cosas que le pertenezcan a su cliente, etc. Una referencia a archivos y papeles se encuentra en el caso del abogado en el artículo 25 del Código de Ética. La mayor consagración del secreto profesional se encuentra en forma indirecta en el artículo 60 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, porque en última instancia lo oculto forma parte de la vida privada y de la intimidad de las personas y su divulgación puede afectar adicionalmente el honor de las mismas” DOMÍNGUEZ, M.C. “El secreto profesional y el deber de testimoniar”. *Estudios de Derecho Procesal Civil. Libro Homenaje a Humberto Cuenca*. Fernando Parra Aranguren Editor. Tribunal Supremo de Justicia. Caracas, 2002, Colección Libros Homenaje, No. 6, 245-250.

⁶⁵ Artículo 1.374. Código Civil. “La fuerza probatoria de las cartas misivas producidas en juicio, se determina por las reglas establecidas en la Ley respecto de los instrumentos privados y de principio de prueba por escrito; pero carecerán de valor las que no estén firmadas por la persona a quien se atribuyan, salvo que hubieren sido escritas de su puño y letra, y remitidas a su destino. El Juez desestimarás las que se hayan presentado en contravención con la Ley, sin perjuicio de los derechos que correspondan al agraviado por violación del *secreto debido a la correspondencia epistolar*.” (Cursivas nuestras).

⁶⁶ Artículo 49.5 de la Constitución: “5. Ninguna persona podrá ser obligada a confesarse culpable o declarar contra sí misma, su cónyuge, concubino o concubina, o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad. La confesión solamente será válida si fuere hecha sin coacción de ninguna naturaleza.” Artículo 479 del Código de Procedimiento Civil: “Nadie puede ser testigo en contra, ni en favor de sus ascendientes, o descendientes, o de su cónyuge. El sirviente doméstico no podrá ser testigo ni en favor ni en contra de quien lo tenga a su servicio.”

La referida garantía constitucional cobija bajo su seno, sin la menor duda, el secreto e inviolabilidad de las comunicaciones entre los contribuyentes (*lato sensu*) y sus asesores tributarios, sin importar la profesión de los mismos. En el caso específico de los abogados, estos se hayan legalmente obligados, además, por el secreto profesional, como se deduce del artículo 61 de la Ley de Abogados⁶⁷ y de los artículos 25 y 26 del Código de Ética Profesional del Abogado Venezolano⁶⁸. Los contadores públicos también pueden invocar el secreto profesional de acuerdo con el artículo 11.1 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.⁶⁹

Frente a estos requerimientos no puede oponerse el secreto bancario ni tampoco el secreto profesional, cuando quien lo invoca trabaja bajo relación de dependencia con el contribuyente o responsable fiscalizado (artículo 134, parágrafo único, del Código Orgánico Tributario).

⁶⁷ Gaceta Oficial No. 1.081, del 23 de enero de 1967. Un completo análisis sobre el tema del secreto profesional del abogado puede verse en: GALLOTTI, A. “Límites y excepciones del secreto profesional del abogado”. *Revista de Derecho de la Defensa Pública*. No. 2, Caracas, 2016, pp. 251 y ss.

⁶⁸ Artículo 25. “El abogado guardará el más riguroso secreto profesional. Este secreto amparará sus archivos y papeles aún después que el abogado haya dejado de prestarle sus servicios al patrocinado o defendido. EL abogado podrá negarse a testificar en contra de éste y abstenerse de contestar cualquier pregunta que envuelva la revelación del secreto o la violación de las confidencias que le hubieren hecho. Tampoco podrá el abogado comunicar a terceras personas lo que llegare a su conocimiento por causa de su profesión. Queda comprendido dentro del secreto profesional, todo cuanto un abogado trate con el representante de la parte contraria.” Artículo 26. “El deber de guardar el secreto profesional comprenderá también todo lo que se haya revelado o descubierto con motivo de requerirse la opinión del abogado, su consejo o patrocinio y, en general, todo lo que él llegase a saber por razón de su profesión. El abogado no debe intervenir en asuntos que puedan conducirlo a revelar el secreto; ni utilizar en provecho propio o de su patrocinado, representado o defendido las confidencias que haya recibido en el ejercicio de su profesión, salvo que obtenga el consentimiento previo, expreso y escrito del confidente. La obligación de guardar el secreto profesional comprende también los asuntos que el abogado conozca por trabajar en común o asociado con otros abogados o por intermedio de empleados o dependientes suyos o de los otros profesionales.” G.O. No. 33.357 del 25 de noviembre de 1985. En el caso de los contadores públicos, el artículo 11 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, dispone que: “Los contadores públicos deberán observar, en el ejercicio de las actividades que les son propias, las siguientes normas de ética: 1) Guardar el secreto profesional, quedando en consecuencia prohibida la divulgación de información o la presentación de evidencia alguna obtenida como consecuencia de estas funciones, salvo ante autoridad competente y solo en los casos previstos en otras leyes (...)”. G.O. No. 30.273 del 5 de diciembre de 1973.

⁶⁹ G.O. No. 30.273 del 5 de diciembre de 1973.

3.8 Competencia para practicar avalúos

Una parte importante de la determinación tributaria es asignarles valor a distintos tipos de bienes y derechos, en tanto ese valor afecte la cuantificación de la base imponible. Así sucede, por ejemplo: (i) en el Impuesto sobre la Renta para determinar el valor razonable de las acciones no cotizadas en bolsa cuando se produce una pérdida por su enajenación, o el valor de mercado en materia de precios de transferencia, o el valor de bienes del activo fijo que se han perdido como consecuencia de caso fortuito o fuerza mayor, a los fines de la cuantificación de la deducción respectiva; (ii) en el Impuesto al Valor Agregado, a los fines de determinar el valor de los conceptos que se carguen o cobren en adición al precio convenido para la operación gravada; (iii) en el Impuesto a los Grados Patrimonios, para determinar el valor de los bienes y derechos que integran el patrimonio neto; (iv) en el Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, a los fines de establecer el valor de los bienes y derechos que integran el líquido hereditario, entre otros.

Por esa razón, el artículo 137.5 del Código, faculta a la Administración Tributaria para practicar avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte, en cualquier lugar del territorio de la República Bolivariana de Venezuela. Debe recordarse, sin embargo, que todos los valores declarados por los contribuyentes se presumen, salvo prueba en contrario, fiel reflejo de la verdad.⁷⁰ De modo pues que, si la Administración Tributaria va a desconocer o ajustar los valores declarados, debe hacerlo con fundamento en elementos objetivos que permitan desvirtuar la valoración efectuada por el contribuyente.

La Ley de Expropiación por Causa de Utilidad Pública o Social establece algunos elementos que podrían ser tomados en cuenta, por vía de aplicación analógica⁷¹, en la valoración de bienes y derechos a los fines tributarios. Dice el artículo 36 de la referida Ley que: “En el justiprecio de todo bien o derecho que se trate de expropiar, total o parcialmente, se especificará su clase, calidad, situación, dimensiones aproximadas, su probable producción y todas las otras circunstancias que influyan en las operaciones y cálculos que se hayan hecho para fijar su justo valor. En todo caso, el justiprecio deberá representar el valor equivalente que corresponda al bien expropiado. Cuando se trate de inmuebles, entre los elementos del avalúo, se tomará en cuenta obligatoriamente: 1. El valor fiscal del inmueble declarado o aceptado tácitamente, por el propietario. 2. El valor establecido en los actos de transmisión,

⁷⁰ **Artículo 157 Código Orgánico Tributario.** “Las declaraciones o manifestaciones que se formulen se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriban, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 86 de este Código. Incurren en responsabilidad, conforme a lo previsto en el artículo 128 de este Código, los profesionales que emitan dictámenes técnicos o científicos en contradicción con las leyes, normas o principios que regulen el ejercicio de su profesión o ciencia.”

⁷¹ **Artículo 6 Código Orgánico Tributario.** “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.”

realizados por lo menos seis (6) meses antes del decreto de expropiación. 3. Los precios medios a que se hayan vendido inmuebles similares, en los últimos doce (12) meses contados a partir de la fecha de elaboración del avalúo.”

4. *El deber de colaboración con la Administración Tributaria*

Para asegurar el adecuado ejercicio de las competencias específicas en las que se descompone la potestad de fiscalización, el Código Orgánico Tributario establece en el artículo 134 una *obligación* de colaboración con la Administración Tributaria, que recae tanto en entes públicos como privados, tanto en funcionarios del Estado (*lato sensu*) como en los particulares.

A este respecto se establece 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 le requieran los funcionarios competentes.

Este deber de colaboración es perfectamente normal y comprensible, pero no ha de perderse de vista que la fuente primigenia de información relevante o con trascendencia a los fines tributarios, es la que posee el propio sujeto pasivo, pues es ésta la que, al menos en la generalidad de los casos, permite asegurar que la determinación será realizada sobre base cierta, con apoyo en todos los elementos que permiten conocer en forma directa los hechos imponible (artículo 141 del Código Orgánico Tributario) y no sobre base indirecta o presuntiva, que es un mecanismo *subsidiario* de determinación al que sólo debe acudir ante la imposibilidad absoluta de aplicar el anterior, porque siempre engendra el riesgo de que se graven manifestaciones de capacidad contributiva inexistentes. La información a la que se refiere el encabezamiento del artículo tiene que ser utilizada única y exclusivamente para *finés tributarios*, y debe suministrada en la forma, condiciones y oportunidad que determine la Administración Tributaria, como claramente lo señala el parágrafo único del artículo 134 del Código Orgánico Tributario.

La norma recalca además que el incumplimiento de la obligación de colaboración no puede ampararse en el secreto bancario, ni en el secreto profesional en el caso de los sujetos que se encuentren en relación de dependencia con el contribuyente o responsable. Lo anterior quiere decir, por argumento *a contrario sensu*, que aquellos profesionales que no trabajan con el sujeto pasivo en una relación de naturaleza laboral (dependencia, ajenidad, subordinación, etc.), sí pueden invocar válidamente el secreto profesional que rija su respectiva profesión (*V.gr.* médicos, abogados, contadores públicos) para negarse a suministrar la información requerida, sin que ello signifique que puedan ser sancionados por obstaculizar el ejercicio de las competencias de fiscalización de la Administración Tributaria.

LUÍS FRAGA-PITTALUGA

En adición al deber de colaboración, el artículo 134 del Código Orgánico Tributario establece para las mismas instituciones y personas un deber de *denuncia*, en torno los hechos de los cuales tuvieran conocimiento que impliquen infracciones a las normas del Código, leyes y demás disposiciones de carácter tributario.

CAPÍTULO TERCERO

LA VERIFICACIÓN TRIBUTARIA

La verificación tributaria es un procedimiento de fiscalización especial y abreviado, que tiene dos objetivos fundamentales, de una parte, la *revisión de las declaraciones* presentadas por los contribuyentes; y de la otra, la constatación del cumplimiento de los *deberes formales*. En el primer caso, y como indica el artículo 184 del Código Orgánico Tributario, las verificaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables se efectúan con fundamento exclusivo en los datos en ellas contenidos, y en los documentos que se hubieren acompañado a la misma y sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda utilizar sistemas de información automatizada para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por los contribuyentes, o requeridos por la Administración Tributaria. En el segundo supuesto, el párrafo único, del artículo 182 del Código, establece que la verificación de los deberes formales y de los deberes de los agentes de retención y percepción puede efectuarse, bien en la sede de la Administración Tributaria o bien en el establecimiento del contribuyente o responsable, siendo necesario en este último caso una autorización expresa emanada de la Administración Tributaria respectiva.

Al igual que la fiscalización, la verificación tributaria es también un procedimiento administrativo, y por lo tanto se aplican a ésta los mismos principios que aplican a todos los procedimientos administrativos en general. Pero a diferencia de lo que ocurre con la fiscalización, en este caso no se abre *formalmente* una oportunidad para que los sujetos pasivos presenten alegatos y pruebas antes de que se dicte el acto administrativo definitivo de contenido tributario.

Lo anterior supone que este procedimiento no está en conformidad con el artículo 49 de la Constitución, pues simplemente no hay *debido proceso*, sobre todo cuando el mismo produce como resultado un acto sancionatorio, sin que el sujeto pasivo haya tenido la oportunidad de defenderse previamente, con lo cual se estarían violando varios derechos constitucionales, a saber: (i) el derecho a la defensa; (ii) el derecho a acceder a las pruebas y a promoverlas y evacuarlas; y (iii) el derecho a ser presumido inocente; (iv) el derecho de acceso al expediente administrativo; y (v) el derecho a no declarar contra sí mismo, entre otros.

Sobre este tema ABACHE CARVAJAL señala acertadamente que: "...el sujeto pasivo de la obligación tributaria usualmente se entera -como es sabido- de que "fue parte" del indicado procedimiento, en el momento en el que éste ha "terminado" y

se le notifica el acto administrativo definitivo, esto es, se “sustancia” la verificación a espaldas del contribuyente, “habilitándose” a la Administración Tributaria a revisar sus declaraciones y deberes formales, por un lado, e imponer sanciones (“de plano”, por demás incompatibles con el Estado de Derecho), por el otro, en abierta violación de los derechos fundamentales 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 de los sujetos pasivos, todos, por demás, de expreso arraigo constitucional a tenor del artículo 49 de la Carta Magna, siendo los mismos -teóricamente- barreras insuperables por la actuación administrativa; así como también constituye la situación apuntada, una abierta conculcación 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 de la Constitución.”⁷²

La prescindencia de una oportunidad específica para presentar alegatos y pruebas se ha justificado por el hecho de que, en el caso de la verificación de declaraciones, la Administración Tributaria debe atenerse a los datos contenidos en las mismas, sin poder extraer elementos de convicción extraños a dichas declaraciones. En este sentido, el artículo 184 del Código Orgánico Tributario, señala que: “Las verificaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables se efectuarán con fundamento exclusivo en los datos en ellas contenidos, y en los documentos que se hubieren acompañado a la misma y sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda utilizar sistemas de información automatizada para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por los contribuyentes, o requeridos por la Administración Tributaria.”

Otro aspecto muy importante en este punto es que la declaración de impuesto es un documento que emana del sujeto pasivo que hace la autodeterminación tributaria, no es un *documento público* porque no ha sido autorizado con las solemnidades legales por un Registrador, por un Juez u otro funcionario o empleado público que tenga facultad para darle fe pública, en el lugar donde el instrumento se haya autorizado; tampoco es un *documento administrativo* porque no emana de la Administración, de modo que tiene que considerarse como un *documento privado*, pero es un documento especial porque contiene una *declaración hecha bajo juramento*, y que debe hacerse ateniéndose a los parámetros establecidos en la ley; es decir, no es un documento que puede elaborarse y presentarse de cualquier forma, sino que su forma y los datos que debe contener, están totalmente reglados.

⁷² ABACHE CARVAJAL, S. “La verificación a los 30 años de Codificación Tributaria en Venezuela. Crónica de un sinsentido legislativo, administrativo y jurisprudencial”. *30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2012, pp. 101-102.

Pero, además, como es una *declaración jurada* su contenido *se presume verdadero salvo prueba en contrario*, y quien declara se hace responsable por la veracidad de lo declarado, como claramente lo establece el artículo 157 del Código Orgánico Tributario. Estas circunstancias le otorgan un *valor probatorio particular* a este documento por encima de cualquier otro documento privado emanado de una persona, como es el caso de una simple carta o misiva, cuyo valor probatorio resulta neutralizado para quien lo emite por el principio de *alteridad de la prueba*, también conocido como *nemo sibi ascribit*, o que nadie puede fabricar su propia prueba.

Entonces siendo que la declaración con fines tributarios no sólo es un documento privado, sino que es un documento que contiene una declaración rendida bajo fe de juramento, para desvirtuar su valor probatorio sólo puede procederse como sigue:

- a. Mediante *tacha de falsedad* si lo que se alega es que el documento ha sido falsificado o tiene alternaciones materiales que lo hacen falso; por ejemplo, indica el nombre de un contribuyente que jamás ha elaborado esa declaración (los supuestos de falsedad material están en el artículo 1.381 del Código Civil).
- b. A través de la prueba de la *simulación*, si lo que se alega es que hay una *falsedad ideológica*, porque el documento contiene declaraciones que no se corresponden con la verdad, por ejemplo, la información contable a partir de la cual se hizo es falsa o lo que dice la declaración no coincide con la información.
- c. Mediante la contraprueba que evidencia que lo declarado no es lo que ha debido declararse porque, por ejemplo, se omitieron ingresos, se dedujeron costos y gastos que no existen, o en una cuantía mayor a la debida en el caso del impuesto sobre la renta, se omitieron ventas o prestaciones de servicios, se declaró un líquido hereditario inferior, se omitieron ingresos brutos para fines del impuesto a las actividades económicas, etc.

La Administración Tributaria no tiene que acudir ni a la tacha ni a la demostración de que ha habido simulación para desvirtuar la presunción de certeza de una declaración, sino que en ejercicio de sus facultades de fiscalización puede acopiar las pruebas necesarias para ello.

Pero lo que sí es cierto, es que la *verificación* no es suficiente para desvirtuar la presunción de certeza que surge de la declaración, sino en cuanto concierne a errores aritméticos o de cálculo contenidos en la misma, incongruencia de cifras, errores cometidos en la elaboración de la planilla en la ubicación de los conceptos declarados, incongruencia entre los datos contenidos en la declaración y sus documentos soporte o con los datos que poseen los sistemas de la Administración Tributaria.

A pesar de lo anterior, el procedimiento de verificación viola el debido proceso, pues:

- a. Es un procedimiento que se conduce secretamente sin notificar al sujeto pasivo, es decir, que se lleva a cabo a sus espaldas y sin ponerlo en conocimiento de que se ha iniciado una revisión de su declaración jurada.
- b. Es un procedimiento en el cual el sujeto pasivo no puede participar, por lo que no puede ejercer adecuadamente su derecho a la defensa antes de que se produzca un resultado que afecte sus derechos e intereses.
- c. El sujeto pasivo no puede promover pruebas, ni tiene acceso a las pruebas e informaciones que le afectan.
- d. El sujeto pasivo no tiene acceso al expediente administrativo.
- e. El resultado de este procedimiento puede ser no solamente la determinación de una diferencia de impuesto a pagar, sino una sanción, sin que el sujeto pasivo haya tenido la oportunidad de alegar y probar en su favor, con lo cual se habrá violado su derecho a ser presumido inocente.
- f. La decisión del procedimiento se adopta *inaudita alteram pars* sólo a partir de las constataciones y apreciaciones del funcionario que lleva a cabo la fiscalización.
- g. Comoquiera que la declaración del contribuyente es usada por la Administración para obligarle al pago de un tributo adicional al declarado y además se le impone una sanción, lo que ha ocurrido en definitiva es que se le ha obligado a declarar contra sí mismo, lo cual está prohibido por el artículo 49.5 de la Constitución.

En el caso de la verificación relativa al cumplimiento de deberes formales, la situación es mucho peor. El artículo 184 del Código Orgánico Tributario, en su párrafo único, prevé que la verificación de los deberes formales y de los deberes de los agentes de retención y percepción puede efectuarse en la sede de la Administración Tributaria o en el establecimiento del contribuyente o responsable y que en este último caso, debe existir autorización expresa emanada de la Administración Tributaria respectiva, pudiendo hacerse esa autorización para un grupo de contribuyentes utilizando, entre otros, criterios de ubicación geográfica o actividad económica.

En este supuesto ya no se trata de que la Administración Tributaria simplemente revisa la declaración jurada del sujeto pasivo y se circunscribe a los datos suministrados en ésta para realizar ajustes, sino que lleva a cabo tareas de una verdadera y propia fiscalización constatando si el contribuyente ha incumplido algunos de los múltiples deberes formales que la imponen las leyes tributarias. Precisamente por eso la norma autoriza a la Administración Tributaria a que se traslade al domicilio del contribuyente a efectuar las constataciones respectivas.

Además, esta revisión sólo puede tener dos resultados posibles, o el contribuyente ha cumplido la totalidad de los deberes formales verificados, o por el contrario ha incumplido uno o varios de estos y, como consecuencia, será objeto de una sanción, que incluso puede consistir en la gravísima sanción de *clausura*, que procede en los supuestos previstos en los artículos 100 (deber de inscribirse ante la Administración Tributaria), 101 (deber de emitir, entregar o exigir y conservar facturas u otros documentos), 102 (deber de llevar libros y registros contables y todos los demás libros y registros especiales), 103 (deber de presentar declaraciones y comunicaciones) y 104 (deber de permitir el control de la Administración Tributaria) todos del Código Orgánico Tributario.

Una sanción de clausura que, dicho sea de paso, es absolutamente inconstitucional, pues contra la misma: i) no se concede al supuesto infractor, oportunidad alguna para que alegue y pruebe en su defensa; ii) al sujeto pasivo se le presume infractor y por eso se le sanciona sin oírlo previamente; iii) la decisión sancionatoria se adopta sólo con la información acopiada e interpretada por la Administración, sin confrontarla con alguna defensa o prueba presentada por el supuesto infractor; iv) no existe la posibilidad de suspensión administrativa, conforme a lo dispuesto en el artículo 277, apartado cuarto, del Código Orgánico Tributario, v) no hay medio de defensa alguno que sea lo suficientemente expedito, ni siquiera el amparo constitucional, para revertirla; y, lo que es más grave, vi) sus efectos son irreversibles, porque los perjuicios económicos y de otra índole derivados del cierre, no pueden evitarse, sólo repararse por vía de una demanda de responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria por los daños anormales y especiales causados.

Desde la perspectiva de la verificación como un procedimiento destinado a la imposición de sanciones, WEFTE ha opinado con sobrada razón que la misma supone: “gravísimas violaciones a las garantías humanas fundamentales siguientes: (i) la garantía de legalidad material, como consecuencia de las graves vulneraciones de derechos humanos fundamentales; (ii) el derecho a la defensa, abiertamente desconocido en la verificación como procedimiento penal tributario por medio de la omisión, en términos generales, de la participación del sujeto pasivo en la fase de formación del acto declarativo de la responsabilidad penal tributaria y contentivo del criterio dosimétrico penal tributario, esto es, la individualización de la pena; (iii) el derecho a ser notificado de los cargos; (iv) el derecho a acceder a las pruebas; (v) el derecho a disponer del tiempo y de los medios adecuados para la defensa; (vi) el derecho a la nulidad de las pruebas obtenidas ilegalmente; (vii) el derecho a ser oído; (viii) la prohibición del bis in idem, por medio de la posibilidad jurídica de doble persecución penal tributaria que consagra el artículo 176 del Código Orgánico Tributario; (ix) la presunción de inocencia, groseramente olvidada en la verificación como procedimiento penal tributario; (x) el derecho general de apertura; (xi) el derecho a una decisión motivada; (xii) el derecho a conocer y a hacerse parte en el procedimiento; (xiii) el derecho a la alegación y a la prueba; (xiv) el derecho al contradictorio; y, finalmente lo que es más grave, (xv) el derecho a la imparcialidad del órgano administrativo encargado de la decisión, quien al no tener el contrapeso de la opinión del sujeto pasivo, repre-

LUÍS FRAGA-PITTALUGA

sada formalmente en el procedimiento, tiende a ver la realidad con el cristal de la Administración Tributaria, sin los necesarios matices que llevan al equilibrio indispensable para el ejercicio de cualesquiera potestades administrativas.”⁷³

⁷³ WEFFE, C. “La verificación y los derechos de los contribuyentes en el procedimiento penal tributario”. *Memorias de las VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Facultades de la administración tributaria y derechos y garantías de los contribuyentes*. AVDT; Caracas, 2004, pp. 328-329.

CAPÍTULO CUARTO

LA TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN Y VERIFICACIÓN

1. *Fiscalización*

La fiscalización tributaria puede concluir de dos formas, con la notificación del acta de reparo, o con la notificación del acta de conformidad. Como veremos más adelante, la fiscalización no puede permanecer *abierta* indefinidamente, porque ello constituye: (i) una violación a los principios de eficacia, eficiencia y transparencia que orientan la actuación de la Administración, de acuerdo con el artículo 141 de la Constitución y 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública; (ii) una violación de los principios de eficacia y celeridad que orientan los procedimientos administrativos, de conformidad con el artículo 30 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos; (iii) una violación del derecho a la oportuna respuesta consagrado en el artículo 51 de la Constitución; y (iv) una transgresión del derecho a la resolución de los asuntos, previsto en el artículo 6.1 de la Ley Orgánica de la Administración Pública.

1.1. *Acta de reparo*

Cuando el proceso de recolección, sistematización y valoración de datos e informaciones que se lleva a cabo a través de la fiscalización tributaria, da como resultado la existencia de un tributo no declarado o declarado defectuosamente; y/o el incumplimiento de deberes formales tributarios, entonces los funcionarios fiscalizadores deben dejar constancia de los hechos constatados, de las pruebas que los soportan y de la calificación jurídica que merecen esos hechos en un acto administrativo de trámite que el Código Orgánico Tributario denomina *acta de reparo*.

El acta de reparo recoge el trabajo de auditoría fiscal realizado por la Administración Tributaria en relación con el sujeto pasivo. Aunque se le califica como un acto administrativo de trámite, ello simplemente significa que no es *definitivo* porque no pone fin al procedimiento administrativo *constitutivo* o de *primer grado*, el cual debe concluir con una *resolución*. Pero esa denominación de acto de trámite no le resta importancia alguna, porque en realidad al acta de reparo es la manifestación de voluntad *preliminar* de la Administración Tributaria, que contiene la *propuesta de determinación*.

La denominación *acta* es en realidad equívoca porque ella evoca, desde el punto de vista jurídico, un documento en el cual se deja constancia de ciertos hechos, y en el plano de los procedimientos administrativos, de hechos presenciados por funcionarios públicos⁷⁴. La propia definición de *acta* contenida en el Diccionario de la Real Academia coincide con esta noción: “Certificación, testimonio, asiento o constancia oficial de un hecho.”⁷⁵

Pero el acta de reparo es mucho más que eso porque ciertamente no se limita a dejar constancia de hechos, sino también relaciona las pruebas recabadas y valoradas en el curso de la fiscalización, estableciendo la convicción que surge de la confrontación entre los hechos y estas pruebas. El acta de reparo llega incluso más lejos, porque en ella hay sin duda alguna *subsunción*, puesto que el funcionario fiscalizador califica jurídicamente los hechos constatados y establece las consecuencias legales de esa calificación. Ciertamente esas manifestaciones no son definitivas, pero son un antecedente fundamental y de principalísima importancia para la decisión final de la Administración Tributaria.

Es por esta razón, precisamente, que el Código Orgánico Tributario se ocupa no sólo de regular detalladamente los requisitos formales del acta de reparo, sino que le otorga un valor especial, que está muy por encima del que puede asignársele en el Derecho Administrativo formal a un simple *acto de trámite*.

En este sentido, el artículo 193 del Código Orgánico Tributario enumera los requisitos formales del acta de reparo, la cual debe:

- a. Identificar al contribuyente o responsable. Huelga decir que este acto administrativo debe precisar con claridad quién es el destinatario del mismo, es decir, quien es el sujeto pasivo que ha sido objeto del procedimiento de fiscalización, y quien a la postre deberá aceptar total o parcialmente la propuesta de determinación o discutirla por los medios arbitrados al respecto por el Código Orgánico Tributario.
- b. Señalar el tributo, los períodos fiscales correspondientes y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible. Debe quedar claramente establecido cuál ha sido el alcance del procedimiento de fiscalización, para establecer qué es lo que la Administración Tributaria no podría volver a revisar -salvo que el acta de reparo sea absolutamente nula- y sobre qué sí podría versar una nueva fiscalización.
- c. Indicar los hechos u omisiones constatados y los métodos aplicados en la fiscalización. Este requisito deja claramente establecido que el acta de repa-

⁷⁴ Esa, por ejemplo, es la noción de acta que podemos encontrar en los artículos 137.7, 137.14, 138, primer aparte, 172, párrafo único, 229, 247 y 249 del Código Orgánico Tributario.

⁷⁵ Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, voz: “acta”. <https://dle.rae.es/acta>

ro es un acto administrativo que debe ser motivado, es decir, que necesariamente debe expresar, formalmente, los fundamentos de *hecho* y de *derecho* de la propuesta de determinación, para que el sujeto pasivo pueda saber con toda precisión si puede aceptar total o parcialmente el reparo, o si debe cuestionarlo en la segunda fase del procedimiento de determinación tributaria, presentando sus defensas y pruebas a través del *escrito de descargos*. A este respecto, SÁNCHEZ GONZÁLEZ ha señalado con razón que: “Queda claro entonces, que la motivación del acta de reparo fiscal resulta fundamental a los efectos de fijar los hechos y el derecho que serán objeto de debate en el procedimiento. De esta forma, si las objeciones fiscales quedaron claramente expresadas en el acta de reparo fiscal, la resolución que culmina el procedimiento no podría modificar la apreciación de los hechos que fundamentaron la objeción fiscal, toda vez que se vería afectado el derecho a la defensa del contribuyente o responsable.”⁷⁶

- d. Realizar la discriminación de los montos por concepto de tributos, a los únicos efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 196 del Código, es decir, para que el sujeto pasivo pueda pagar el tributo omitido, si decidiera aceptar el reparo.
- e. Señalar los elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, si los hubiere. En este caso, el propósito del acta es simplemente dejar constancia de hechos que eventualmente podrían constituir delitos tributarios, lo cual sólo puede establecerse a través del proceso penal ante el juez competente, es decir, jamás puede hacerlo la Administración Tributaria, de acuerdo con los artículos 202, párrafo primero, y 342 del Código Orgánico Tributario.⁷⁷
- f. Contener la firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado. Todo acto administrativo debe indicar la oficina de la cual emana, el funcionario que lo suscribe, debidamente identificado, debiendo contener además su firma autógrafa. El cumplimiento de estos requisitos permite establecer la competencia por la materia, el territorio, el grado y el tiempo y la investidura del funcionario actuante.

⁷⁶ SÁNCHEZ GONZÁLEZ, S. *Procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria. Actualizado a la jurisprudencia*. FUNEDA, Caracas, 2012, p. 71.

⁷⁷ Artículo 202, párrafo primero: “En los casos en que existieran elementos que presupongan la comisión de algún ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de libertad, la Administración Tributaria, una vez verificada la notificación de la Resolución Culminatoria del Sumario, enviará copia certificada del expediente al Ministerio Público y se iniciará el respectivo proceso penal conforme a lo dispuesto en la ley procesal penal.” Artículo 342: “Hasta tanto se cree la jurisdicción penal especial, conocerán de los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, los tribunales de la jurisdicción penal ordinaria.”

Por su parte, el artículo 194 del Código contiene una declaración que tiene importantes efectos jurídico-materiales y jurídico formales y que ha generado algunas discusiones en la doctrina. Señala la norma que el acta de reparo hará *plena fe* mientras no se pruebe lo contrario.

Se deduce de la norma que los hechos constatados por la Administración Tributaria y señalados en el acta fiscal, se presumen ciertos mientras el interesado no demuestre lo contrario; se trataría entonces, de una presunción de legitimidad que protege el contenido del acta fiscal, pero que siempre y en todo caso admite prueba en contrario, es decir, que la presunción de *plena fe* es una presunción relativa o *iuris tantum*.

En nuestro criterio, las gestiones tendientes a fundamentar la determinación tributaria, esto es, el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Tributaria destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación, deben estar protegidas por una apariencia legítima que suponga tener como ciertos los hechos en ella consignados, salvo prueba en contrario. Pero esto amerita varias precisiones importantes.

a) La plena fe que otorga el Código al acta fiscal, abarca solamente los aspectos de hecho y no así las calificaciones jurídicas efectuadas por el funcionario. Estas calificaciones, que son producto de la labor de subsunción que hace el funcionario actuante, no tienen otra fuerza que aquella que deriva de la solidez del argumento legal ofrecido en cada caso por la Administración Tributaria y de su real apego al Derecho. Es decir, no tiene más valor la interpretación de la norma aplicable que hace el funcionario, por el hecho de que la misma esté contenida en un acta de reparo dotada de plena fe. El sujeto pasivo no sólo puede impugnar la argumentación jurídica contenida en el acta, sino que quien decide debe examinar el fundamento legal de la actuación sin prejuicio alguno, para aplicar rectamente el derecho objetivo al caso concreto.

b) La referida plena fe no abarca la totalidad de los hechos que se describen en el acta fiscal, sino sólo aquellos que no constituyen presupuestos de hecho de normas sancionatorias, porque en este caso la presunción *legal* de plena fe cede ante la presunción *constitucional* de inocencia. En otras palabras, si el acta de reparo deja constancia de hechos que constituyen ilícitos administrativos o delitos tributarios, no puede presumirse, salvo prueba en contrario, que efectivamente el sujeto pasivo ha incurrido en las conductas antijurídicas tipificadas en la ley. Lo que corresponde es presumir, de acuerdo con el artículo 49.2 de la Constitución, que el sujeto pasivo es inocente, y que la Administración Tributaria debe probar, sin que existe la más mínima duda, que se ha cometido un ilícito o delito tributario.

Sin duda alguna, las aludidas normas constitucionales resultan desconocidas cuando se interpreta extensivamente la presunción de certeza de las actas fiscales, hipertrofiando su alcance y contenido hasta llevarla a obviar una presunción de superior rango y significación, como es la de inocencia, que rige en todos los procedimientos administrativos sancionatorios, incluso en el ámbito tributario.

Sobre el verdadero alcance de esta presunción de certeza de las actas fiscales, también se ha pronunciado el Tribunal Constitucional español, en la sentencia ya citada, al señalar:

“Las actas y diligencias son la documentación de las actuaciones practicadas por la inspección de los tributos en la que se hacen constar los hechos relevantes para la liquidación tributaria que se produzcan en el procedimiento inspector, así como las manifestaciones de las personas con las que actúe la inspección, y en la que se recojan asimismo los resultados de la comprobación e investigación llevada a cabo, proponiendo la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor o declarando correcta la misma. En consecuencia, ningún obstáculo hay para considerar a las actas y diligencias de inspección como medios probatorios (...) tampoco cabe objeción legal alguna a su calificación como documentos públicos (...)

El segundo aspecto que debemos analizar es el de la eficacia que la norma legal impugnada otorga a las actas y diligencias de la inspección de tributos y más concretamente si aquella eficacia probatoria (...) entra o no en contradicción con la presunción de inocencia, ya que ésta, como ha quedado dicho, alcanza no sólo a la culpabilidad, entendida como nexo psicológico entre el autor y la conducta reprochada, sino también y muy especialmente, a la realidad de los hechos imputados (...).

Ha de excluirse a limine que el artículo 145.3 de la LGT establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho” (negritas y cursivas nuestras).

En conclusión, la presunción de certeza de las actas fiscales y la propia presunción de legitimidad del acto administrativo, no implican en modo alguno el desplazamiento de la carga de la prueba que, tratándose de una infracción y su correspondiente sanción administrativa, ha de corresponder a la Administración, sino que simplemente comporta la carga de recurrir en sede judicial aquella resolución sancionadora. En consecuencia, la certeza que imprime la ley a la actuación del funcionario fiscal no significa en modo alguno que las actas elaboradas por éste gocen de una preferencia probatoria que haga innecesaria la formación de la convicción judicial acerca de la verdad de los hechos.

c) No debe entenderse tampoco que esta presunción de plena fe supone un descargo total de prueba la Administración Tributaria, porque el procedimiento administrativo no es una contención entre particulares, orientada por el principio dispositivo, sino un cauce formal ordenado a la búsqueda de la verdad material, para aplicar correctamente el Derecho objetivo al caso concreto. De modo que, si bien es cierto que la referida presunción de plena fe alivia la carga probatoria de la Administración Tributaria, la verdad es que no la suprime, pues ésta siempre está obligada a realizar todas las diligencias necesarias para el mejor conocimiento del asunto, de acuerdo con los artículos 53 y 54 de la Ley Orgánica de Procedimientos Admi-

nistrativos. De hecho, el artículo 170 del Código Orgánico Tributario indica que la Administración Tributaria debe impulsar de oficio el procedimiento y puede acordar, en cualquier momento, la práctica de las pruebas que estime necesarias.

Nuestra doctrina ha señalado al respecto que, levantada el acta fiscal, en cuanto al procedimiento administrativo de primer grado se refiere, o dictado el acto definitivo, en lo que respecta a los procedimientos administrativos de segundo grado, la Administración no ha quedado ni puede quedar liberada o dispensada de actividad probatoria.⁷⁸

d) Cuando al acta de reparo recoge una determinación indirecta o sobre base presunta, la presunción de plena fe se relativiza de manera muy marcada, porque el acta no se base en la constatación de los hechos y datos que permiten conocer en forma directa el hecho imponible, la base imponible y el resto de los elementos indispensables para la determinación. Recuérdese que en la estimación indirecta se trata de establecer hechos desconocidos a partir de hechos conocidos, por la relación lógica que puede existir entre éstos. Es, por lo tanto, una determinación *indiciaria*, donde no hay *certeza*. No puede atribuirse el valor de la fe plena a aquello que se ha construido a partir de inferencias inductivas, cuya certeza tiene un grado de probabilidad relativo, en la medida en que las premisas proporcionen mayor o menor evidencia sobre las conclusiones a las que ha llegado el funcionario.

Por otra parte, si la Administración Tributaria ha acudido a la estimación indirecta sin justificación alguna y existe evidencia de ello, la ya disminuida presunción de fe del acta de reparo desaparece por completo porque se ha violado el procedimiento legalmente establecido, que sería el de determinación sobre base cierta, al existir y estar disponible toda la información necesaria para realizarla. Acudir a la determinación indiciaria cuando existe la posibilidad de una determinación directa, es una omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido que acarrea la nulidad absoluta del acta de reparo y de toda decisión subsiguiente que se base en la misma.

1.2. Acta de conformidad

El procedimiento de fiscalización también puede terminar sin que se levante y notifique el acta de reparo. El artículo 197 del Código Orgánico Tributario señala que, si la fiscalización estimase *correcta* la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación, se levantará un Acta de Conformidad, la cual podrá extenderse en presencia del interesado o su representante, o enviarse por correo público o privado con acuse de recibo. Las actas de conformidad no condicionan ni limitan las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria respecto de tributos, períodos o elementos de la base imponible no incluidos en la fiscalización.

⁷⁸ BLANCO-URIBE QUINTERO, A. *Las pruebas en el procedimiento administrativo tributario*. FUNEDA, Caracas, 1997, p. 43.

Ahora bien, así como es inapropiado calificar el acto administrativo que pone fin al procedimiento de fiscalización como una simple “acta”, cuando lo cierto es que no solamente se trata de dejar constancia de ciertos hechos, sino que en realidad el acta documenta el proceso de recolección, sistematización y valoración de hechos y datos (pruebas) relevantes o con trascendencia a los fines tributarios, así como la calificación jurídica de los mismos, con miras a aplicar el Derecho objetivo al caso concreto; es completamente incorrecto denominar al acto administrativo donde se deja constancia de que el sujeto pasivo ha cumplido adecuada y oportunamente los deberes formales y las obligaciones tributarias objeto de revisión, como una simple acta.

El acta de conformidad es un acto administrativo que pone fin al procedimiento constitutivo o de primer grado. Son actos de contenido tributario no sólo aquellos que establecen que el sujeto pasivo es deudor del tributo o que ha incumplido un deber formal, sino también aquel acto en el cual se hace constar que el sujeto pasivo no adeuda el tributo y que ha cumplido los deberes formales objeto de revisión. Por lo tanto, desde el punto de vista del Derecho Administrativo formal, el acta de conformidad es en realidad un acto administrativo *definitivo* que crea un interés legítimo, personal y directo en el sujeto pasivo objeto de la fiscalización. Eso significa que ese acto genera los efectos de la cosa decidida administrativa, y no puede ser revocado sino cuando en su conformación, la Administración Tributaria ha incurrido en vicios de nulidad absoluta, según se deduce con claridad del artículo 267 del Código Orgánico Tributario.⁷⁹

2. Verificación

Tal como explicamos precedentemente, la verificación tributaria es un procedimiento de fiscalización abreviado que tiene sólo dos propósitos muy específicos: (i) revisar y hacer ajustes a las declaraciones presentadas por los contribuyentes, con fundamento exclusivo en los datos suministrados en éstas y en los soportes que sean acompañados a las mismas; y (ii) constatar el cumplimiento de deberes formales tributarios, lo cual puede hacerse en la sede de la Administración Tributaria respectiva o en el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

Ahora bien, ya hemos visto que, aunque la verificación es sin duda un procedimiento administrativo, no está prevista una oportunidad para que el sujeto pasivo objeto de la verificación, presente alegatos y pruebas o al menos se le conceda formalmente el derecho a ser oído, con lo cual es indiscutible que se viola el derecho al debido proceso, y todos los derechos derivados de éste, conforme al artículo 49 de la Constitución. La inconstitucionalidad de este proceso de fiscalización se hace

⁷⁹ Si, conforme a esta norma, los actos administrativos que no originen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos para un particular pueden ser revocados en cualquier momento, en todo o en parte, por la misma autoridad que los dictó o por el respectivo superior jerárquico; es evidente que los que sí originen tales derechos subjetivos o intereses personales, legítimos y directos, *no pueden ser revocados*, sino cuando el acto es absolutamente nulo.

aún más patente, como ya hemos visto, si se tiene en cuenta que el resultado del mismo puede ser no sólo la imposición de sanciones pecuniarias y de cierre de establecimientos, sino incluso el envío de las actuaciones respectivas al Ministerio Público para que se inicie el proceso penal correspondiente, en los casos en que existieran elementos que presupongan la comisión de algún ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de libertad, tal como lo prevé el artículo 183, primer aparte, del Código Orgánico Tributario.

En razón de la peculiar estructura de este procedimiento, en cualquiera de los supuestos antes señalados, el mismo siempre culminará con una resolución, tal como se desprende de lo previsto en los artículos 183, 185 y 186 del Código Orgánico Tributario.⁸⁰

Si no fueren suficientes las transgresiones a la Constitución que anidan en la regulación del procedimiento de verificación tributaria, el artículo 186 del Código Orgánico Tributario establece que las resoluciones que se dicten en el procedimiento de verificación no limitan ni condicionan el ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación atribuidas a la Administración Tributaria.

Esta norma puede traer serias confusiones si no se interpreta apropiadamente. En lo que concierne al procedimiento de verificación que tiene por objeto las declaraciones, dado que el mismo se limita a los datos contenidos en éstas, según el artículo 184 del Código, ciertamente la Administración Tributaria está facultada para iniciar un procedimiento de fiscalización propiamente dicho, a los fines de investigar aspectos adicionales que no pueden constatarse con la simple revisión de las

⁸⁰ “**Artículo 183.** En los casos en que se verifique el incumplimiento de deberes formales o de deberes de los agentes de retención y percepción, la Administración Tributaria impondrá la sanción respectiva mediante Resolución que se notificará al contribuyente o responsable conforme a las disposiciones de este Código. En los casos en que existieran elementos que presupongan la comisión de algún ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de libertad, la Administración Tributaria, una vez verificada la notificación de la Resolución de Imposición de Sanción, enviará de forma inmediata copia certificada del expediente al Ministerio Público, a los fines del inicio del proceso penal correspondiente.” “**Artículo 185.** En los casos en que la Administración Tributaria, al momento de las verificaciones practicadas a las declaraciones, constate diferencias en los tributos autoliquidados o en las cantidades pagadas a cuenta de tributo, realizará los ajustes respectivos mediante resolución que se notificará conforme a las normas previstas en este Código. En dicha Resolución se calculará y ordenará la liquidación de los tributos resultantes de los ajustes, o las diferencias de las cantidades pagadas a cuenta de tributos, con sus intereses moratorios y se impondrá sanción equivalente al veinte por ciento (20%) del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos y las sanciones que correspondan por la comisión de ilícitos formales. **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.” “**Artículo 186.** Las resoluciones que se dicten conforme al procedimiento previsto en esta Sección no limitan ni condicionan el ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación atribuidas a la Administración Tributaria.”

declaraciones, como sería el caso, por ejemplo, de ingresos no declarados o costos y gastos artificialmente abultados, a los fines del Impuesto sobre la Renta, o de ventas o servicios no declarados a los fines del Impuesto al Valor Agregado.

Recuérdese que las declaraciones con fines tributarios contienen una declaración jurada y por eso se reputan fidedignas, mientras no se demuestre lo contrario, conforme a lo dispuesto en el artículo 157 del Código Orgánico Tributario; y es justamente una fiscalización a fondo lo que puede destruir la presunción de veracidad de las declaraciones. En este caso el artículo 186 tendría evidente sentido.

Ahora bien, en el supuesto de las verificaciones que se refieren al cumplimiento de deberes formales concretos, la resolución dictada por la Administración Tributaria debe reputarse definitiva en cuanto al hecho del cumplimiento o incumplimiento de los deberes formales que han sido objeto de revisión. De este modo, esa resolución estaría investida de la intangibilidad de que disfrutaban los actos administrativos definitivos y desplegaría los efectos de la cosa decidida administrativa, sin perjuicio, claro está, del derecho del sujeto pasivo de someterla a revisión tanto en vía administrativa como judicial.

La Administración Tributaria no puede simplemente iniciar una fiscalización para volver a constatar el cumplimiento de los mismos deberes formales que fueron objeto de revisión, durante el procedimiento de verificación, porque ello es una violación: (i) de los principios de *transparencia*, *buena fe* y *confianza legítima* que regulan la actuación de la Administración, conforme a los artículos 141 de la Constitución, 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública y 9 de la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos, (ii) del principio de *intangibilidad* de las decisiones administrativas dictadas por las Administraciones Tributarias, de acuerdo con los artículos 267 y 268 del Código Orgánico Tributario, (iii) del principio de la *cosa decidida administrativa* previsto artículo 270.2 del Código Orgánico Tributario, (iv) y finalmente la doctrina de que nadie puede ir en contra de sus propios actos, resumido en el adagio *venire contra factum proprium non valet*.

CAPÍTULO QUINTO

EL SUMARIO ADMINISTRATIVO

La primera fase del procedimiento administrativo constitutivo de determinación tributaria concluye con el levantamiento del *acta de reparo* o del *acta de conformidad*, sobre las cuales acabamos de tratar en el Capítulo anterior. Si lo que se notifica al sujeto pasivo es un *acta de conformidad*, el procedimiento de primer grado concluye; pero si lo que se notifica es un *acta de reparo*, entonces pueden presentarse diversas alternativas.

1. *La aceptación o allanamiento al acta de reparo*

El acta de reparo va a recoger, como ya fue explicado, los resultados del procedimiento de recolección, sistematización y valoración de los hechos y pruebas, llevados a cabo por los funcionarios fiscalizadores, y en virtud de estos resultados, emplazará al contribuyente o al responsable para que presente la o las declaraciones omitidas o rectifique las presentadas erróneamente⁸¹, y cumpla con la obligación tributaria resultante en un plazo que el artículo 195 del Código Orgánico Tributario fija en quince (15) días hábiles.

Una vez aceptado el reparo y pagado el tributo, entonces la Administración Tributaria debe poner fin al procedimiento constitutivo mediante la emisión de un acto administrativo definitivo, de efectos particulares, en el cual va dejar constancia de la aceptación del reparo, liquidará los intereses de mora a que haya lugar y determinará las sanciones correspondientes (artículo 196 del Código Orgánico Tributario), en virtud de los ilícitos formales y materiales de los cuales se dejó constancia en el acta de reparo. Debe recordarse que en el acta de reparo se puede hacer la descripción de los ilícitos constatados por la fiscalización, pero no se pueden ni calcular ni imponer las sanciones aplicables, pues esta actuación es privativa de la decisión donde se materializa la manifestación de voluntad de la Administración.⁸²

⁸¹ El párrafo único del artículo 195 del Código Orgánico Tributario, dispone que 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.

⁸² Artículo 196. “Aceptado el reparo y pagado el tributo omitido, la Administración Tributaria mediante resolución procederá a dejar constancia de ello y liquidará los intereses moratorios, la multa establecida en el párrafo segundo del artículo 112 de este

No prevé el Código las formalidades que han de seguirse para aceptar el reparo, es decir, si es necesario presentar algún escrito ante la Administración Tributaria para ponerla en conocimiento de la voluntad del sujeto pasivo de allanarse a la propuesta de determinación que le ha sido notificada. Las únicas formalidades expresamente previstas consisten en la presentación de las declaraciones impositivas omitidas o la rectificación de las presentadas y el pago del tributo determinado. En la práctica lo que ocurre es que la aceptación del reparo se manifiesta mediante un escrito presentado ante la autoridad que emitió el acta de reparo, en el cual se identifica al sujeto pasivo, su representante -si actúa a través de alguno-, el acta de reparo cuyo contenido se acepta total o parcialmente y la constancia de haber presentado las declaraciones omitidas o corregido las presentadas, así como del pago del tributo.

Este documento sirve de prueba al sujeto pasivo para demostrar: (i) qué reparos aceptó y cuáles rechazó, si la aceptación fue parcial, a los fines de que se abra el sumario con respecto a los reparos no aceptados; (ii) la procedencia del beneficio de la sanción en cuantía reducida, conforme al artículo 112, párrafo segundo, del Código Orgánico Tributario; (iii) que el procedimiento debe culminar mediante un acto administrativo definitivo con respecto a los reparos aceptados, a menos que la autoridad competente para dictar la resolución definitiva constate que el acta fiscal está viciada de nulidad por ser violatoria de una norma constitucional o legal, porque su objeto es de ilegal o imposible ejecución, porque se violó la intangibilidad de la cosa decidida administrativa, porque el funcionario que levantó el acta es manifiestamente incompetente, o porque se omitió un trámite esencial del procedimiento o porque el acta incurre en falso supuesto de hecho o de derecho.

1.1. Naturaleza jurídica del allanamiento o aceptación del reparo

Sobre la naturaleza jurídica de la aceptación del reparo o el *allanamiento*, se han ofrecido distintos puntos de vista. Nuestra doctrina, representada en este caso por SÁNCHEZ GONZÁLEZ⁸³, ha hecho un muy completo recuento de las distintas posiciones existentes. SÁNCHEZ GONZÁLEZ se refiere a las tesis que resumidamente exponemos a continuación:

- a. Para los autores ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y ALBIÑANA⁸⁴, la aceptación del acta de reparo es una manifestación de voluntad del contribuyente que unida a la de la Administración Tributaria, supone un acuerdo de naturaleza transaccional, en la que ambas partes se ponen de acuerdo en la pro-

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.”

⁸³ SÁNCHEZ GONZÁLEZ, S. *Procedimiento de fiscalización...Cit.* pp. 90-98.

⁸⁴ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “La llamada acta de invitación”. *La Acción Administrativa y Fiscal*. No. 381, mayo 1948, pp. 1 ss.

puesta de determinación tributaria y ponen fin a una potencial disputa.⁸⁵ Esta postura no es aceptable porque el allanamiento al acta de reparo no supone recíprocas concesiones, un elemento que es típico de la transacción. El acta de reparo deja cuenta del ejercicio de potestades administrativas que la Administración no ejerce si quiere, sino porque es un mandato impuesto por la ley al dotarle del poder para actuar. Por su parte, el contribuyente no acepta porque concede *algo* a la Administración Tributaria, sino porque o bien reconoce que no ha cumplido la obligación tributaria y/o los deberes formales y por eso concede razón a la autoridad actuante, o bien declina discutir el asunto en otras instancias, impulsado tal vez por una evaluación costo-beneficio; y como bien afirma SÁNCHEZ GONZÁLEZ: "...ni siquiera la multa en cuantía reducida es una concesión de ésta [de la Administración], sino una ventaja prevista expresamente en el Código Orgánico Tributario." (el corchete es nuestro).

- b. Para MOCHÓN LÓPEZ⁸⁶, la aceptación de los hechos consignados en el acta de reparo equivale a una confesión extrajudicial, rendida ante un funcionario que le da fe a esa actuación. De este modo, la aceptación sería una prueba incontestable de la verdad de esos hechos. Esta tesis es errónea, por cuanto la *confesión* sólo puede recaer sobre hechos, y el acta de reparo contiene una relación de hechos, pero también calificaciones jurídicas producto de la subsunción. Cuando el contribuyente acepta el acta de reparo, la acepta en un todo, no solamente con respecto a los hechos contenidos en ella, sino que también acepta la caracterización jurídica de esos hechos y de las consecuencias legales correspondientes. Por otro lado, la confesión es una declaración de parte que siempre debe obrar *contra* quien la profiere. Pero en la aceptación del reparo el sujeto pasivo acepta lo que le perjudica, pero también lo que le beneficia de la misma.
- c. Según PALAO TABOADA, la aceptación del acta de reparo es similar al concordato tributario del Derecho italiano. Esta figura es definida como: "...el procedimiento de determinación de la base imponible (*l'imponibile*) que resulta como consecuencia de una propuesta general o individual que hace la Administración tributaria al contribuyente y a la cual expresa éste su adhesión. El Concordato determina el carácter definitivo (acto de fijación) de los elementos necesarios para la aplicación del tributo (*accertamento*), sin que pueda el particular recurrir el acto de fijación."⁸⁷ No compartimos esta tesis por cuanto el acta de reparo es una *propuesta* de determinación tributaria,

⁸⁵ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Las actas de la Inspección de los tributos*. CIVITAS, Madrid, 1994, p. 367

⁸⁶ MOCHÓN LÓPEZ, L. *Actos de Gestión Tributaria Reclamables*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid, 1995, p. 162.

⁸⁷ PALAO TABOADA, C. "Naturaleza y Efectos Jurídicos de la Conformidad del Contribuyente con las Actas de Inspección". *HPE*. No. 21, 1973, pp. 378.

pero que no está dirigida a obtener el acuerdo del contribuyente. Se trata de una *propuesta* o más bien de un acto *preparatorio* de la determinación, porque no es definitiva, pero no porque la Administración Tributaria aspire el *acuerdo* del sujeto pasivo. El acta de reparo, hay que repetirlo *ad nauseam*, documenta en un acto administrativo de trámite, el ejercicio de las potestades-deberes de fiscalización y determinación tributarias, y como tal, se trata de la ejecución de unas parcelas de poder asignadas a la Administración que provienen de y están subordinadas a, la ley (*lato sensu*), y que son irrenunciables, improrrogables, indisponibles y obligatorias, de modo que la autonomía de la voluntad de las partes a partir de la cual se celebran *acuerdos, concordatos o contratos*, no tiene la más mínima cabida en este asunto. Por otro lado, aun cuando haya aceptación del sujeto pasivo, los reparos contenidos en el acta no son definitivos sino cuando son confirmados por la resolución definitiva, y aún en ese caso, podría el acta y la resolución confirmatoria ser sometidas a revisión en vía administrativa (recurso jerárquico) o judicial (acción contencioso-tributaria), si éstas estuvieren afectadas de nulidad absoluta.

- d. FERMÍN y DÍAZ-CANDIA afirman que la aceptación del acta de reparo es equivalente a un convenio. El primero sostiene que: “la aceptación, expresa o tácita, por parte del sujeto pasivo del contenido del acta fiscal, en tanto supone un reconocimiento de la corrección y legalidad de la actuación fiscal, y, por ende, de la existencia de la deuda tributaria, se asimila en sus efectos al convenio en materia procesal, aún cuando con características propias derivadas de su inserción en un procedimiento administrativo, que al recaer sobre la relación jurídica material deducida en el procedimiento (ya que la aceptación del contribuyente comporta un verdadero acto de disposición de los derechos que pudieran asistirle frente a la pretensión del Fisco de cobrar los créditos fiscales consignados en el acta), no sólo tiene por efecto conferir firmeza e inmutabilidad a ésta en lo que ha sido objeto de allanamiento, sino que además entraña una renuncia o abandono del derecho del contribuyente a hacer uso de los medios de defensa e impugnación previstos en la ley (...)”⁸⁸ El segundo señala que: “(...) una forma de terminación anómala del procedimiento, equivalente en cierta medida al convenio regulado, para los procedimientos judiciales, en los artículos 263 y 264 del Código de Procedimiento Civil”.⁸⁹ Compartimos la posición expuesta en el sentido de que ciertamente la aceptación se asemeja al convenio procesal, pero con sus propias características; sin embargo, no

⁸⁸ FERMÍN F. J.C. “Fiscalización Tributaria y Procedimiento Administrativo Sumario”. *La Administración Tributaria y los Derechos del Contribuyente. Homenaje a la Memoria de Ilse van der Velde*. Ediciones FUNEDA, Caracas, 1998, p. 247.

⁸⁹ DÍAZ CANDÍA, H. “Los Procedimientos Administrativos en el Código Orgánico Tributario”. *Revista de la Fundación Procuraduría General de la República*. No. 12, PGR, Caracas, 1995, p. 243.

estamos de acuerdo en cuanto a la renuncia o abandono del derecho del contribuyente a hacer uso de los medios de defensa e impugnación previstos en la ley, que postula FERMÍN.

- e. Finalmente, luego de hacer este exhaustivo recuento, SÁNCHEZ GONZÁLEZ ofrece su propia posición, e indica que: “Consideramos que la aceptación total o parcial al contenido del acta de reparo convierte a la predeterminación de la obligación tributaria contenida en la misma, en una verdadera determinación por adhesión del contribuyente” y asimila sus efectos a los de una confesión. No compartimos la posición del autor en cuanto a que se trata de una confesión, por las razones expuestas al comentar la posición de MOCHÓN LÓPEZ.

La aceptación del acta de reparo es una manifestación de voluntad del sujeto pasivo, que reconoce (al menos eso debe presumirse) la verdad de los hechos contenidos en el acta fiscal y que conviene en la aplicación del derecho efectuada en la misma, pero sin renunciar al ejercicio del derecho a la defensa, si resulta que el acta está viciada de nulidad absoluta o si la resolución que la confirma o a lo modifica incurre igualmente en alguna nulidad radical. Esta aceptación no es definitiva, porque el procedimiento no termina allí y porque depende de lo que establezca la resolución confirmatoria. Incluso, la presentación de la declaración omitida o la corrección de la presentada, y el pago del tributo supuestamente debido, no convalida la existencia de un vicio de nulidad absoluta en el acta o en la resolución confirmatoria.

1.2. ¿Es posible impugnar la resolución cuando ha habido aceptación del reparo?

Se ha discutido si la aceptación total o parcial del contenido del acta de reparo, imposibilita impugnar la resolución que la confirma, en el entendido de que la referida aceptación equivaldría a la firmeza absoluta de las objeciones fiscales, así como de los hechos que pueden dar lugar a la imposición de sanciones.

FERMÍN ha sostenido que: “(...) la aceptación del contribuyente comporta un verdadero acto de disposición de los derechos que pudieran asistirle frente a la pretensión del Fisco de cobrar los créditos fiscales consignados en el acta (...)” por lo que “(...) no sólo tiene por objeto conferir firmeza e inmutabilidad a ésta (acta de reparo fiscal) en lo que ha sido objeto de allanamiento, sino que además entraña una renuncia o abandono del derecho del contribuyente a hacer uso de los medios de defensa e impugnación previstos en la ley”.⁹⁰

No puede ofrecerse un criterio general al respecto sin tomar en cuenta las circunstancias concretas del caso, porque todo depende del contenido del acta fiscal, así como de la resolución que la confirma. En este orden de ideas, si el acta se ha emitido con absoluto apego a las disposiciones constitucionales y legales aplicables, sin que exista en ella ningún vicio de fondo, entonces la aceptación produciría la

⁹⁰ FERMÍN F. J.C. “Fiscalización Tributaria y Procedimiento Administrativo Sumario”. *La Administración Tributaria y los Derechos del Contribuyente. Homenaje a la Memoria de Ilse van der Velde*. Ediciones FUNEDA, Caracas, 1998, p. 249.

firmeza de las objeciones fiscales. En cuanto a la resolución, si ésta confirma en todas sus partes el acta fiscal dictada con absoluto apego al Derecho aplicable, y en cuanto a los hechos ilícitos constatados por la Fiscalización, la resolución los confirma y aplica correctamente las sanciones, entonces también dichas sanciones deben considerarse firmes e inimpugnables.

Por el contrario, si el acta fiscal adolece de vicios que no son convalidables por la resolución, pero ésta procede simplemente a confirmar dicha acta, la resolución sería perfectamente recurrible, porque el sujeto pasivo no tiene capacidad alguna para aceptar una decisión que viola la Constitución o la ley, y la Administración Tributaria no puede ampararse en esa aceptación para dictar un acto viciado de nulidad. La distinción entre aquellos vicios que, de acuerdo con la teoría general de las nulidades de los actos administrativos, son convalidables (*i.e.* nulidad relativa, conforme al artículo 20 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos) de aquellos que no lo son (*i.e.* nulidad absoluta, de acuerdo con los artículos 270 del Código Orgánico Tributario y 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos), es de capital importancia para establecer los efectos de la aceptación del acta de reparo.

Si el acta de reparo adolece sólo de vicios de nulidad relativa, como una motivación insuficiente o la incompetencia por el territorio o el grado del funcionario actuante, se trata de vicios que pueden ser convalidados por la resolución confirmatoria. Incluso la resolución puede corregir errores aritméticos o de cálculo o citas erróneas de normas legales. La aceptación en este caso tiene plenos efectos jurídicos y la resolución confirmatoria no podría ser impugnada.

Pero si el acta viola la ley porque determina un tributo aun cuando el hecho imponible no ha ocurrido, existen errores evidentes en la integración y cálculo de la base imponible, o los hechos descritos como ilícitos no lo son en lo absoluto; o el funcionario actuante es manifiestamente incompetente; o se omitió un trámite esencial del procedimiento legalmente establecido; o se violó la cosa decidida administrativa; o el acto es de ilegal o imposible ejecución; entonces el acta es nula y la aceptación no tiene efecto legal alguno. Si esa acta es confirmada por la resolución correspondiente, la misma puede y debe ser impugnada bien en vía administrativa o judicial.

En este orden de ideas, compartimos la posición de SÁNCHEZ GONZÁLEZ, quien al respecto ha señalado que sería posible: “(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, previsto en el artículo 26 constitucional. En efecto, el contribuyente solo queda vinculado a las cuestiones de hecho -salvo error de hecho- y no a las cuestiones de derecho, por cuanto, tal y como lo señala, Juan Lozano ‘(...) esto no es más que una consecuencia de la operatividad

del principio de legalidad: la aplicación de las normas no puede ser objeto ni quedar a expensas de la conformidad del contribuyente.’ (iii) Por último, el contribuyente puede solicitar el reintegro de las cantidades pagadas indebidamente a tenor del Artículo 194 del Código Orgánico Tributario, en el supuesto que el tributo pagado constituya un pago de lo indebido, por carecer de causa legítima su percepción.”⁹¹

2. *Los descargos*

En el procedimiento constitutivo de los actos de contenido tributario, destinados a la determinación de la obligación tributaria y a la constatación del cumplimiento de obligaciones tributarias, el ejercicio del derecho a la defensa adquiere especial importancia y por eso se regula una oportunidad específica para ello que es la presentación del *escrito de descargos*; una denominación que sin duda es un *anacronismo* que evoca la defensa dentro de un procedimiento de carácter *criminal*, lo cual no se corresponde en lo absoluto con la verdadera naturaleza y propósito de esta actuación.

El artículo 198 del Código Orgánico Tributario establece que, si el contribuyente no acepta el contenido del acta fiscal de reparo, en el plazo de quince (15) días hábiles indicado en el artículo 195, *ejusdem*, dispondrá entonces de un plazo de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa. La norma establece además que, si la defensa del sujeto pasivo no atañe a cuestiones de hecho sino de mero derecho, no se abrirá el procedimiento administrativo *sumario*, quedando abierta la posibilidad para el sujeto pasivo, a su libre arbitrio, de agotar la vía administrativa mediante la interposición de un recurso jerárquico (procedimiento de segundo grado) o acudir directamente a interponer la acción contencioso-tributaria ante la jurisdicción competente. El plazo antes mencionado es de cinco (5) meses en los casos de fiscalizaciones en materia de precios de transferencia y de quince (15) días hábiles cuando en el Acta de Reparación la Administración Tributaria haya dejado constancia de los indicios señalados en el artículo 120 del Código Orgánico Tributario.

Ha habido discusiones sobre si el plazo para la presentación del escrito de descargos es preclusivo, en el sentido de que, si no ha sido presentado en el lapso previsto en el Código, luego no puede ser presentado y de ocurrir así, la Administración Tributaria no tiene la obligación de apreciar las defensas expuestas en el mismo. La realidad es que los procedimientos administrativos no están estructurados en fases preclusivas, sino que tienen etapas que se delimitan con plazos a los fines de su trámite ordenado. Pero el procedimiento administrativo es un trámite formal en el cual la Administración está *obligada* a cumplir todas las diligencias necesarias para el mejor conocimiento del asunto y donde lo relevante no es la determinación de la verdad *formal* sino de la verdad verdadera o material. Bajo esa óptica, el escrito de descargos debe ser examinado por la Administración Tributaria sin importar si el mismo fue presentado o no dentro del lapso previsto en el Código, siempre que se

⁹¹ SÁNCHEZ GONZÁLEZ, S. *Procedimiento de fiscalización...Cit.* pp. 100-101.

haga antes de que se dicte la resolución culminatoria del sumario, sobre todo porque la Administración Tributaria ya está en conocimiento de que el sujeto pasivo no está de acuerdo con las objeciones fiscales, en tanto no ha habido allanamiento. Omitir la consideración del escrito de descargos extemporáneo, puede conducir a que se adopten decisiones completamente ilegales, donde se pretenda por el ejemplo el cobro de una deuda que ya fue pagada o que se extinguió por cualquiera de los medios previstos en el Código. Lo propio puede sostenerse con respecto a las pruebas, pues aunque el artículo 198 del Código Orgánico Tributario señala que el interesado debe *promover la totalidad de las pruebas* con el escrito de descargos, lo cierto es que la Administración Tributaria está *obligada* a valorar cualquier prueba que sea promovida y evacuada luego, siempre que sea legal, legítima, pertinente y conducente, pues ello es necesario para cumplir su potestad-deber de determinar sobre base cierta y formarse un mejor conocimiento del asunto, en búsqueda de la verdad material.⁹²

El criterio de la jurisprudencia en este punto ha sido completamente contradictorio, pues al tiempo que reconoce que las Administraciones Tributarias están obligadas a considerar todos los alegatos de los contribuyentes para garantizar la efectiva protección y resguardo de los derechos de éstos, afirma que los lapsos en estos procedimientos son *preclusivos* de modo que si el escrito de descargos es extemporáneo, la Administración no está obligada a considerarlo: "...la Administración Tributaria Municipal a los efectos de la emisión de la Resolución que culminó la etapa del sumario, estaba obligada a plasmar las conclusiones a que llegó luego del análisis de lo aportado por la contribuyente en el escrito de descargos, ello en aras de garantizar la efectiva protección y resguardo de los derechos de los contribuyentes, *máxime* cuando la determinación de diferencias de impuesto e intereses moratorios supone el examen de los extremos establecidos para su procedencia, hecho que debe verificarse dentro de un procedimiento que otorgue al contribuyente o responsable todas las garantías para su defensa. Sin embargo, es necesario advertir que los actos procedimentales de están sujetos a reglas en lo que se refiere a su oportunidad, a las cuales quedan sujetos los contribuyentes y que resultan aplicables al procedimiento administrativo. En el presente caso la interposición de los descargos debe regirse, por aplicación preferente de la ley especial de la materia, por lo establecido en el artículo 64 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital de 2009. De lo expuesto se puede inferir que si bien la contribuyente presentó el escrito en referencia, no lo hizo en el lapso de veinticinco (25) días continuos establecido en dicha norma, por lo que la Administración Tributaria Municipal efectivamente no estaba obligada a considerar los alegatos allí expuestos en razón de esa extemporaneidad, al tratarse de un lapso preclu-

⁹² A favor: BLANCO-URIBE QUINTERO, A. *Las pruebas en el procedimiento tributario*. FUNEDA, Caracas, 1997, pp. 49-53. En contra: CÓRDOVA, J. "Las pruebas en el procedimiento sumario administrativo del Código Orgánico Tributario." *Revista de Derecho Tributario*. No. 90, AVDT, Caracas, 2001, pp. 29-32.

sivo, lo cual no significa en forma alguna la firmeza del reparo. En consecuencia, resulta improcedente la denuncia de violación del derecho a la defensa y al procedimiento legalmente establecido, formulada por la parte actora.”⁹³

El escrito de descargos es la respuesta del sujeto pasivo frente a la propuesta de determinación contenida en el acta fiscal de reparo. En esta respuesta, el sujeto pasivo ofrecerá sus argumentos de hecho y de derecho para desvirtuar las objeciones de la fiscalización, acompañando, de ser el caso, las pruebas legales, legítimas, pertinentes y conducentes para probar sus afirmaciones de hecho. No prevé el Código las formalidades que debe reunir el escrito de descargos, pero pueden aplicarse por analogía y salvando las diferencias existentes, las que se exigen para el recurso jerárquico (artículo 275 del Código Orgánico Tributario). En general, el escrito debe identificar a la oficina de la Administración Tributaria a la cual se dirige, contener la identificación completa del sujeto pasivo objeto del reparo y de su representante si fuere el caso; la identificación del abogado o profesional afín con la materia tributaria que asiste o representa al sujeto pasivo; la referencia al acta fiscal de reparo con respecto a la cual se presentan los descargos; una breve descripción de los hechos; y los argumentos de hecho y de derecho que fundamentan el rechazo, parcial o total, con respecto a la propuesta de determinación contenida en el acta fiscal de reparo.

La presentación del escrito de descargos es completamente voluntaria; es decir, no es obligatorio que el sujeto pasivo responda la propuesta de determinación contenida en el acta fiscal de reparo y tampoco opera en este procedimiento administrativo una ficción como la que se produce en el proceso ordinario ante la falta de contestación de la demanda, que es la *ficta confessio*.⁹⁴ En consecuencia, no presentar el escrito de descargos no implica que el sujeto pasivo acepta los hechos o los argumentos de derecho contenidos en el acta fiscal de reparo o que renuncia a defenderse posteriormente en el procedimiento administrativo de segundo grado.

⁹³ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00028 del 13 de febrero de 2019, caso: *Fuller Interamericana, C.A.*

⁹⁴ Artículo 362. Código de Procedimiento Civil. “Si el demandado no diere contestación a la demanda dentro de los plazos indicados en este Código se le tendrá por confeso en cuanto no sea contraria a derecho la petición del demandante, si nada probare que le favorezca. En este caso, vencido el lapso de promoción de pruebas sin que el demandado hubiese promovido alguna, el Tribunal procederá a sentenciar la causa, sin más dilación, dentro de los ocho días siguientes al vencimiento de aquel lapso, ateniéndose a la confesión del demandado. En todo caso, a los fines de la apelación se dejará transcurrir íntegramente el mencionado lapso de ocho días si la sentencia fuere pronunciada antes de su vencimiento.”

CAPÍTULO SEXTO

DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

¿Si la obligación tributaria nace de la ley, por qué es necesario determinar su existencia y cuantía? La respuesta a esta interrogante nos lleva a tocar como punto previo a la determinación tributaria, lo que sin duda constituye el núcleo del Derecho Tributario sustantivo, que es el *hecho imponible* y como manifestación económica de éste, a la *base imponible*.

1. *El hecho imponible*

1.1. *Noción*

El hecho imponible es el presupuesto hipotético y condicionante previsto en la ley, en el cual se describen de manera típica ciertos actos o hechos cuya realización por o con respecto a un sujeto determinado (contribuyente), en un lugar y en un tiempo concreto, origina el nacimiento de la obligación tributaria y por tanto, legitima al ente titular de la potestad tributaria para determinar, liquidar y recaudar el tributo. Volviendo a los conceptos fundamentales del Derecho, tenemos que el hecho imponible es el supuesto de hecho de la norma tributaria o la hipótesis normativa y la obligación tributaria es la consecuencia jurídica de la verificación de ese supuesto de hecho.

Señalan PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ que: “La ley tributaria, como toda norma jurídica, al establecer un mandato ha de ligar la producción del efecto jurídico deseado a la realización de un determinado hecho, que en la doctrina recibe el nombre de supuesto de hecho. Ese supuesto de hecho o supuesto fáctico (también denominado riqueza gravada u objeto material del tributo) constituye, naturalmente, un elemento de la realidad social, que conviene tener perfectamente diferenciado de la forma en que el mismo es contemplado por el legislador tributario y transportado a la norma, convirtiéndolo así en un supuesto normativo, esto es, en un hecho jurídico, que en esta rama del derecho recibe, más específicamente, el nombre de hecho imponible”.⁹⁵

⁹⁵ PÉREZ DE AYALA, J.L.-GONZÁLEZ, E. *Curso de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1991, pp. 209-210.

Obsérvese pues que el hecho imponible no es otra cosa que un tipo especial de supuesto de hecho normativo, cuya única vocación es describir el evento de la realidad empírica que al ocurrir hace nacer la obligación de pagar el tributo.

Por eso afirma el maestro Dino JARACH que el hecho imponible es un hecho jurídico al que la ley vincula el nacimiento de la obligación y que la ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible que puede subsumirse en la definición legal; y agrega que esa conexión entre el hecho imponible y la norma que es fuente de la obligación, tiene como consecuencia insalvable que el hecho imponible es un “hecho jurídico”, esto es, un hecho productivo de efectos jurídicos por voluntad de la ley.⁹⁶

En la doctrina venezolana, ITURBE ALARCÓN señala que: “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.”⁹⁷

El artículo 36 del Código Orgánico Tributario dice 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”.

La sencilla pero a la vez completa definición acogida por el legislador patrio, es complementada por el artículo 37, de acuerdo con el cual el hecho imponible se considera ocurrido y existentes sus resultados, en las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden y en las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable. La norma recoge lo que es una circunstancia evidente: Aquellos presupuestos hipotéticos que están vinculados a una situación de hecho como lo es, por ejemplo, la prestación de un servicio, requieren la realización de las prestaciones de hacer que constituyen precisamente el servicio. En cambio, si el presupuesto fáctico imponible está asociado a un negocio o un estatus jurídico, es preciso que éste se haya perfeccionado de acuerdo con la ley que resulte aplicable, como ocurre por ejemplo en el caso del Impuesto al Patrimonio, donde es necesario que el sujeto pasivo sea tenedor de un patrimonio neto determinado al cierre del ejercicio económico.

Si el hecho imponible estuviere condicionado por la ley o fuere un acto jurídico condicionado, se le considera realizado en el momento de su acaecimiento o celebración, si la condición fuere resolutoria o al producirse la condición, si ésta fuere suspensiva, presumiéndose en caso de duda que la condición es resolutoria.

⁹⁶ JARACH, D. *Curso de Derecho Tributario*. CIMA, Buenos Aires, 1980, p. 141.

⁹⁷ ITURBE, M. “La obligación tributaria”. *Manual de Derecho Tributario Venezolano*. AVDT, Caracas, 2013, T. I. p. 289

Este elemento estructural del tributo es tan pero tan importante, que vale la pena profundizar un poco más en sus perfiles fundamentales.

1.2. Características

a) *Manifestación de capacidad contributiva*

Lo primero que debe señalarse es que el hecho imponible supone la elección por el legislador de un evento que constituye una manifestación de la capacidad de contribuir.

Hay pues una descripción típica de actos y hechos, normalmente económicos pero siempre -y esto es crucial- con relevancia jurídica, que realiza el contribuyente (*V. gr.* Obtención de enriquecimiento, venta de un bien, realización de un actividad comercial, tenencia de un patrimonio) o que ocurren con respecto de él (*V. gr.* herencia, donación).

Estos actos o hechos pueden ser ajenos a toda actividad prestacional por parte del Estado, como ocurre en el caso de los impuestos, o vinculados a una actividad prestacional ejecutada por un ente público (tasa) o al beneficio derivado de un gasto o inversión del Estado que se reproduce en un beneficio patrimonial directo o indirecto para el sujeto pasivo (contribuciones).

Sin embargo, cualquiera que sea la situación o hecho jurídicamente relevante seleccionado por el legislador como hecho imponible, la razón justificadora del mismo tiene que ser siempre una manifestación de capacidad contributiva realizada por el sujeto pasivo del tributo.

MATÍAS CORTÉS dice a este respecto lo siguiente: “...llegamos a la conclusión de que la nota característica común a todos los ingresos tributarios era que el establecimiento de los mismos debía hacerse de acuerdo con el principio de capacidad económica. Es decir, que el legislador, cuando establece por medio de una norma legal un tributo, tiene -obligado por un precepto constitucional- que unir el mandato -nacimiento de la obligación tributaria- a la realización de una conducta que sea indicativa de capacidad económica. Esta es, pues, la razón de que el legislador pueda -actuando de acuerdo con el principio material de justicia- ordenar el nacimiento de la obligación tributaria cada vez que se realiza el hecho imponible”.⁹⁸

b) *Elemento estructural del tributo*

Otra característica esencial del hecho imponible es que se trata, ya lo dijimos, del elemento más importante de los que integran la estructura del tributo, porque es en el que se describen los hechos o actos cuya ocurrencia dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Puede decirse entonces que el hecho imponible identifica el tributo y revela de manera precisa la manifestación de capacidad contributiva que ha sido seleccionada por el legislador como objeto de gravamen mediante un impuesto, una tasa o una contribución.

⁹⁸ CORTÉS, M. *Ordenamiento Tributario Español*. Civitas, Madrid, 1985, I, p. 287.

c) *Materia de estricta reserva legal*

En tercer lugar, es característica esencial del hecho imponible que siempre y en todo caso debe estar descrito en la ley en forma *completa*. La descripción de todos los elementos estructurales del tributo es un dominio exclusivo del legislador, de acuerdo con el artículo 317 de la Constitución y el artículo 3 del Código Orgánico Tributario.

Pero además, cabe destacar que esa descripción legislativa en el caso del hecho imponible tiene que ser *tipificadora*, clara, precisa y hecha en términos lo suficientemente sencillos para que el contribuyente sepa, sin posibilidad de duda, cuándo es susceptible de ser obligado a pagar el tributo. La descripción típica del tributo es tan importante que bien podría compararse en su rigor con la que realiza el legislador penal al establecer el delito y la pena.

d) *Origen de la obligación tributaria*

Finalmente, la característica más relevante del hecho imponible, es que constituye la matriz de la obligación tributaria. El evento fundamental que se produce a partir de la ocurrencia del hecho imponible, es el nacimiento de la obligación tributaria y es por eso que suele denominarse también *hecho generador*. La obligación tributaria no surge cuando el sujeto pasivo reconoce su existencia a través de una declaración jurada (autodeterminación), ni cuando tal existencia es precisada de oficio por el ente que detenta la potestad tributaria (determinación oficiosa), sino cuando se produce la llamada *hipótesis de incidencia* (ATALIBA) o *hipótesis legal condicionante* (VILLEGAS), es decir, cuando ocurren en la práctica los hechos o actos tipificados en la norma tributaria; de allí que la generalidad de la doctrina coincide en afirmar que la obligación tributaria es una obligación *ex-lege*. Así pues, el hecho imponible es la matriz de la relación obligacional jurídico-tributaria, el punto de partida desde el cual ésta nace, se desarrolla y eventualmente se extingue. Y esta es justamente la razón por la cual es esencial entender muy bien el hecho imponible antes de hablar de la determinación.

1.3. *Estructura*

El hecho imponible es un supuesto de hecho normativo bastante complejo, que incluye en su estructura varios elementos. Siguiendo la clásica definición de DINO JARACH⁹⁹, tenemos lo siguiente:

- i) El *aspecto material*: Que no es otra cosa que la descripción objetiva del hecho concreto que el contribuyente realiza o que ocurre con respecto a él. Es el elemento descriptivo de la situación que una vez materializada, va a hacer nacer la obligación tributaria. Este elemento siempre presupone un verbo: hacer, dar, entregar, transferir, recibir, ser, estar, obtener, permanecer, etc.

⁹⁹ JARACH, D. *Curso de Derecho Tributario*. Ediciones Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, pp. 174-175.

- ii) El *aspecto personal*: Que contiene los datos que son necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación objetivamente descrita en la ley, es decir, con la identificación de quién es el contribuyente o destinatario legal del tributo. Obviamente, para saber quién es el contribuyente, es preciso atender al elemento material del hecho imponible, porque allí están descritos los hechos o actos que debe cumplir un sujeto para de inmediato convertirse en obligado a satisfacer la prestación tributaria.
- iii) El *aspecto temporal*: Que es el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible, lo que ocurrirá de manera instantánea en algunos casos y continuada en otros. Sin embargo, en ambos supuestos es absolutamente necesario que el legislador señale un momento único y específico en que el hecho imponible se entiende ocurrido.
- iv) Y finalmente, el *aspecto espacial*: Que se refiere al lugar donde debe ocurrir el hecho imponible o donde el contribuyente realizará los actos o hechos tipificados en la norma tributaria o éstos ocurrirán con respecto a él.

2. *La base imponible*

Aunque la determinación relativa a la ocurrencia del hecho imponible es fundamental, no es suficiente. En realidad, la actividad más importante es la integración de la base imponible, porque es a partir de esa magnitud económica a la cual se aplica la tarifa correspondiente, que se va a establecer la cuota tributaria liquidable o dicho en forma más simple, el tributo a pagar.

En los tributos variables y a diferencia de aquellos en los cuales la ley fija de una vez el importe tributario a pagar (tributos fijos), la ocurrencia del hecho imponible por sí sola no es suficiente para determinar el alcance cuantitativo de la obligación tributaria; es decir, la simple realización por parte del o con respecto al contribuyente, de los hechos o actos descritos por el legislador como generadores de la obligación de pagar un impuesto, una tasa o una contribución especial, no bastan para precisar en términos concretos el *quantum* de dicha obligación, porque el hecho imponible no contiene los elementos necesarios para precisar la cuantía del importe tributario.

Entonces el hecho imponible debe ser reducido a una cifra económica o mejor dicho, debe ser susceptible de ser cuantificado o expresado numéricamente. Recuérdese que la obligación tributaria, en la casi totalidad de los supuestos posibles, involucra una prestación de dar que, también en la generalidad de los casos, supone la entrega de una suma de dinero o al menos de bienes evaluables económicamente.

De esta forma, la precisa delimitación de esa prestación de dar, que como advertimos suele consistir en la entrega de una suma de dinero, exige una representación económicamente relevante del hecho imponible.

El gravamen con el impuesto al valor agregado de una prestación de servicios no es posible sino en tanto y en cuanto, dicha prestación de servicios sea *onerosa* y exista por ende una magnitud económica -en este caso el precio pagado por el ser-

vicio- sobre la cual aplicar el impuesto correspondiente. Precisamente esa magnitud económica en que se traduce el hecho imponible y que hace posible cuantificar el importe tributario en los tributos variables, es la base imponible, también denominada base de medición.

De acuerdo con FERREIRO LAPATZA: “...podemos definir la base imponible como la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa (...) 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. Para que nazca la obligación tributaria es necesario que se dé el hecho imponible en todas sus partes completamente, y una de sus partes o elementos necesarios para que nazca la obligación tributaria es aquel cuya magnitud se toma como base”¹⁰⁰.

En la doctrina patria, el profesor ROMERO-MUCI expresa que la: “...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”¹⁰¹.

La jurisprudencia, siguiendo la doctrina clásica del Derecho Tributario -concretamente a JARACH- entiende la base imponible o base de medición como: “...la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación”¹⁰².

Como se advierte, la jurisprudencia ratifica la estrecha vinculación que existe entre el hecho imponible y la base imponible, en tanto esta última constituye el parámetro de valoración cuantitativa de aquél.

2.1. Características de la base imponible

a) Elemento estructural del tributo

La primera es obvia y ya la mencionamos, 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 proporcional¹⁰³ o progresiva¹⁰⁴, según el caso.

¹⁰⁰ FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 403.

¹⁰¹ ROMERO-MUCI, H. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local* (1936 – 1996). EJV, Caracas 1.997, T. I, p. CXII.

¹⁰² Cf. S. TSJ/SC, 21 de noviembre de 2000, caso *Heberto Contreras Cuenca vs. Ley del IVA*.

¹⁰³ Si el tipo de gravamen o alícuota es fijo independientemente de la variación de la base (*i.e.* IVA).

b) *Magnitud económica*

En segundo lugar tenemos que la base imponible siempre es una magnitud económica perfectamente mensurable o cuantificable, como por ejemplo la renta, el ingreso bruto, el monto de la venta, la contraprestación por el servicio, el líquido hereditario, entre otras.

c) *Elemento cuantificador de la obligación tributaria*

Como hemos dicho, en los tributos variables, la base imponible es uno de los elementos cuantificadores de la obligación tributaria, simple y llanamente porque la cuantía de ésta será el resultado aritmético de aplicar la tasa o alícuota del tributo sobre el monto de la base imponible.

d) *Materia propia de la reserva legal tributaria*

Como elemento estructural del tributo, la definición de la base imponible es materia de la más estricta reserva legal, como claramente lo establece el artículo 3 del Código Orgánico Tributario. En consecuencia, actos normativos distintos a las leyes no pueden intervenir en modo alguno en la definición de la base imponible de un tributo determinado, ni puede el legislador abdicar de hacerlo en un caso concreto, delegando dicha definición en el reglamentista, como también lo dispone con claridad el parágrafo segundo del mencionado artículo 3 del Código Orgánico Tributario.

Por otra parte, en mérito de la vinculación estrecha que debe existir entre el hecho imponible y la base imponible, debemos señalar, siguiendo al profesor VILLEGAS, que el: "...elemento cuantificante debe ser seleccionado por el legislador tan cuidadosamente como seleccionó los hechos imponibles. Ello por una razón muy simple. La 'cuantía' que resulte asignada a cada deuda tributaria debe ser abstractamente idónea para reflejar qué valor se atribuyó a cada hecho imponible como factor demostrativo de capacidad contributiva (...) el elemento cuantificante debe expresar hasta qué límite patrimonial es razonable llevar la obligación de tributar, conforme a la aptitud de pago público que el legislador pensó 'aprehender' al construir un cierto hecho imponible"¹⁰⁵.

e) *Índice de capacidad contributiva*

En tanto la base imponible representa la porción de riqueza sobre la cual recae el tributo y por tanto es el índice de la capacidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que ha sido seleccionada por el legislador, ella representa uno de los datos esenciales a consultar a los fines de determinar hasta dónde una exacción es razonable y proporcionada y, por contra, cuándo la misma se torna confiscatoria.

¹⁰⁴ Si el tipo de gravamen o alícuota varía según aumente o disminuya el monto de la base (ISLR, ISSDRC, etc.).

¹⁰⁵ VILLEGAS, H. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1980, T. I, pp. 251-252.

f) *Intimamente conectado al hecho imponible*

La magnitud económica que representa la base imponible está indisolublemente ligada o asociada a lo que el legislador ha definido como hecho imponible, en tanto se trata de la expresión cuantitativamente relevante del mismo. Puede decirse entonces que la base imponible guarda con el hecho imponible una relación de *instrumentalidad*.

De acuerdo con el profesor argentino HÉCTOR VILLEGAS, luego de aclarar que la base imponible o elemento cuantificante de la relación jurídica tributaria, como él lo llama, no es parte del hecho imponible: "...es ahora posible acentuar la necesidad de que el elemento cuantificante sea adecuadamente coherente con el hecho imponible. Tal adecuación es esencial, so pena de distorsionar el tributo. Veamos: El hecho imponible debe ser siempre reducible a una expresión numérica que lo convierta en expresión económica de la parte de riqueza con la cual las personas deben soportar el gasto público. Para que eso sea razonablemente cierto, el legislador debe encontrar una congruente vinculación entre la acción del destinatario legal tributario previamente hipotetizada en la norma, y el importe del tributo que debe pagar ante la realización de esa acción."¹⁰⁶

Por esa razón, cuando existe un divorcio o una desconexión entre los hechos que el legislador ha seleccionado como hipótesis de incidencia y la dimensión económica que va a servir para cuantificar la obligación tributaria, se produce un fenómeno muy particular que consiste en gravar de manera encubierta y oblicua una manifestación de riqueza que no fue la seleccionada por el legislador al definir el hecho imponible, violándose así el principio de la legalidad tributaria y la garantía constitucional de que los tributos deben recaer sobre la verdadera capacidad contributiva.

3. *La determinación tributaria*

3.1. *Noción*

Hemos visto ya que la obligación tributaria nace con la verificación empírica del presupuesto imponible abstractamente definido en la ley. Por eso se dice que la obligación tributaria es una obligación *ex lege* que nace por la realización por o con respecto al sujeto pasivo, de los actos tipificados en la norma tributaria (*e.g.* la obtención de una renta neta, la venta de un bien, la recepción de una donación, etc.). La voluntad de los sujetos de la relación jurídica-tributaria es irrelevante, pues basta que se materialice el hecho previsto en la ley para que surja la obligación.

Ahora bien, la verificación del hecho imponible es indispensable, pero no es suficiente, puesto que resulta aún necesario precisar quién lo realizó, cuándo, cómo, cuál es la base de imposición en el caso concreto, la tarifa aplicable, la potencial existencia de elementos que neutralizan los efectos del hecho imponible (*i.e.* exenciones o exoneraciones) y otra serie de datos relevantes. Hace falta que el hecho

¹⁰⁶ VILLEGAS, H. *Curso de finanzas...Cit.*, T. I, p. 252.

imponible abstracto, se convierta en una obligación tributaria concreta en cabeza de un sujeto pasivo específico. Esa actividad que persigue constatar, cuantificar e individualizar la obligación tributaria, es la *determinación tributaria*.

A este respecto la jurisprudencia ha dicho lo siguiente:

“(...) 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 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.”¹⁰⁷

Explica GIULIANI FONROUGE¹⁰⁸ que la determinación de la obligación tributaria 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 particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación. Esta definición es particularmente acertada pues enfoca el concepto desde todas las vertientes posibles, esto es, desde el punto de vista orgánico, formal y material.

Desde el punto de vista *orgánico*, la determinación tributaria es un acto o conjunto de actos que pueden ser ejecutados por: i) el ente exactor, mediante la determinación de oficio sobre base cierta o presunta, ii) por los particulares (contribuyente, responsable, sustituto) a través de la autoliquidación, o iii) por ambos sujetos coordinadamente, supuesto que se da cuando frente a la autoliquidación del contribuyente, se produce una verificación o se inicia un procedimiento de fiscalización a fondo con miras determinar la verdad de lo declarado.

Desde el punto de vista *formal*, la definición enfoca la determinación tributaria como un acto o conjunto de actos, lo que induce de inmediato a entender que son precisas ciertas solemnidades para que la misma sea válida. Se trata entonces de un

¹⁰⁷ Cf. S. TSJ/SC, 10 de agosto de 2009, caso: *Talleres Rootes, C.A.*

¹⁰⁸ GIULIANI FONROUGE, C.M. *Derecho Financiero*. DEPALMA, Buenos Aires, 1993, 5ta. ed., V.I, p. 491 y ss.

acto o de un conjunto de actos que, al ser la manifestación de una potestad administrativa o de un medio de colaboración para el mejor ejercicio de una potestad administrativa, deben estar rodeados de ciertas formalidades, previstas en la ley, en los reglamentos y en otros actos normativos de rango sublegal. Podría decirse incluso que la determinación tributaria es siempre un procedimiento administrativo, incluso en el caso de la autoliquidación, toda vez que ésta no surte efecto alguno sino hasta el momento en que la Administración Tributaria la recibe y le da el trámite correspondiente, modificando eventualmente la situación tributaria del contribuyente.

Desde el punto de vista *material*, la definición es extraordinariamente completa, pues deja claro que la determinación tributaria recae sobre todos los elementos esenciales del tributo, al señalar que el acto o conjunto de actos tendrán por objeto establecer: i) la configuración del presupuesto de hecho (hecho imponible o hecho generador); ii) la medida de lo imponible (base imponible); y el alcance de la obligación (resultado de aplicar a la base imponible la alícuota correspondiente). Sólo falta en esta definición un elemento indispensable, sin el cual la determinación tributaria es un ejercicio inútil, nos referimos a la precisión del sujeto obligado.

Para VALDES COSTA¹⁰⁹, por su parte, la determinación es el acto que declara la existencia y cuantía de la obligación tributaria, hasta entonces en estado potencial o de inercia. GIANNINI sostiene que la determinación, en un sentido amplio, consiste en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y valoración de los elementos constitutivos de la deuda tributaria con la consiguiente aplicación de la tasa, lo que posibilitará la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente. Concluye el autor afirmando que la determinación es imprescindible puesto que de lo contrario no sería posible sostener que "...Tizio es deudor del Estado o de otro ente público de una suma determinada, sino cumpliendo las operaciones antes indicadas. De ahí resulta que la determinación es necesaria y se produce en cualquier especie de impuesto, siendo inherente al carácter mismo de la obligación tributaria cual *obligatio ex lege*"¹¹⁰.

D'ASCOLI CENTENO explica que, para individualizar el tributo, la Administración despliega un conjunto de actividades dirigidas a determinar y recaudar las exacciones ficales, para lo cual comprueba, valora y cuantifica los elementos constitutivos de la deuda tributaria, centro o núcleo de la relación que surge entre el Fisco y los contribuyentes y que esas actividades dan contenido al ejercicio de la potestad determinativa atribuida a la Administración en la gestión de los tributos.¹¹¹

¹⁰⁹ VALDES COSTA, R. *Curso de Derecho Financiero*. DEPALMA-TEMIS-MARCIAL PONS, Buenos Aires, Bogotá, Madrid, 1996, 2da., ed., p. 356.

¹¹⁰ GIANNINI, A.D. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Dott. Giuffrè Editore, Milano, 1968, p.177 y ss.

¹¹¹ D'ASCOLI CENTENO. H. "Potestades de la Administración Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Venezolano". *Homenaje a Ilse Van der Velde*. Funeda, Caracas, 1998, p. 157.

En Venezuela, la jurisprudencia patria, por su parte, al referirse a la determinación, ha señalado:

“(...) no hay que confundir la determinación del tributo con su liquidación. Según el diccionario de la Real Academia Española, ‘determinar’ significa: ‘fijar los términos de una cosa; distinguir, discernir; señalar, fijar una cosa para algún efecto’. Siguiendo al conocido autor de Derecho Financiero Giuliani Fonrouge, puede definirse la determinación como la concreción y exteriorización en cada caso particular de la situación objetiva contemplada por la ley. Y agrega: ‘la determinación es el proceso que tiende a individualizar el mandato genérico establecido por la ley...’. De tal manera que la liquidación es posterior a la determinación, y su concepto está vinculado al ‘aspecto final del proceso de determinación...’. De donde se deduce que no puede haber liquidación sin una previa determinación.”¹¹²

De igual forma, pero esta vez aludiendo a la determinación del impuesto sobre la renta, ha sostenido el Máximo Tribunal de la República, lo siguiente:

“La determinación de la obligación tributaria en materia de impuesto sobre la renta tiene por objeto la precisión del monto neto del enriquecimiento obtenido por el contribuyente durante un período fiscal propio, actividad que tiene incidencia directa en la cuantía de la obligación tributaria”¹¹³.

La determinación tributaria es en definitiva una actividad destinada a constatar en un caso concreto, la ocurrencia del hecho imponible definido en la ley tributaria de que se trate, los elementos que integran la base imponible respectiva, la alícuota aplicable, el *quantum* de la obligación tributaria y sus accesorios, así como otros elementos que pueden afectar la existencia, la cuantía y la exigibilidad de dicha obligación.

En vista de un uso poco técnico del término liquidación, para identificarlo con la determinación, se ha dicho con acierto que esta última sería la última fase de aquella, es decir, el acto en el que finalmente queda establecido el importe de la obligación tributaria¹¹⁴. La distinción tiene un claro interés teórico para lograr una

¹¹² Cf. S. CSJ/SPA 03 de mayo de 1984.

¹¹³ Cf. S. CSJ/SPA /ET 17 de enero de 1995, caso: *Venalum*.

¹¹⁴ VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse. *In Memoriam Ilse van der Velde Hedderich*. AVDT, Caracas, 2001, p. 6. Dice la profesora Van del Velde: “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

mejor comprensión de las fases del procedimiento determinativo, como ocurre en el caso de la fiscalización, que sin la menor duda es parte del procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria, y que concluye justamente con una propuesta de determinación o con un acto en el que se establece que el tributo fue correctamente declarado y pagado por el sujeto pasivo (*i.e.* acta de conformidad).

En cualquier caso, la determinación tributaria es un conjunto ordenado y consecutivo de actos que forman una unidad. La llamada liquidación no existe sin que la preceda la determinación tributaria propiamente dicha, y ésta no termina de concretarse y tener relevancia alguna, si no se produce la liquidación. Establecer que ha ocurrido el hecho imponible, cuál es la base imponible y quien es el sujeto obligado, pero sin precisar cuál es el monto del importe tributario a satisfacer, es inútil en el mismo grado en que es completamente artificial y falso determinar una deuda tributaria, pero sin que se haya llevado a cabo el procedimiento de determinación (*i.e.* por el sujeto obligado o de oficio por la Administración Tributaria).

3.2. Clases de determinación

La determinación varía según el sujeto que la lleva a cabo, aunque es importante advertir que, en principio, ninguna determinación es definitiva, pues siempre puede ser objeto de algún control recíproco, en tanto la Administración Tributaria puede verificar la declaración con fines impositivos presentada por el sujeto pasivo, o iniciar una fiscalización de oficio para determinar la fidelidad de los declarado; y el sujeto pasivo, por su parte, puede someter a revisión en vía administrativa o judicial, la determinación efectuada por la Administración Tributaria.

a) *Autodeterminación o autoliquidación*

Hoy en día la abrumadora mayoría de los tributos, especialmente los impuestos y las contribuciones especiales, utilizan un sistema de autoliquidación o autodeterminación, en el cual el propio sujeto pasivo reconoce la ocurrencia del hecho imponible, declara la base de imposición, aplica la alícuota, así como el resto de los elementos necesarios para establecer la cuota tributaria.

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). *Idem*, pp. 5 y 6. Consúltese igualmente: ABACHE CARVAJAL, S. “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, AVDT, Caracas, 2009, pp. 102 y 103.

La autoliquidación es un sistema eficaz, eficiente y expedito, que ahorra ingentes recursos a las Administraciones Tributarias, que en otras circunstancias deberían disponer de un considerable número de funcionarios o de poderosos sistemas informáticos, para poder administrar un sistema de determinación de oficio de tributos.

Por otro lado, es un sistema que propende a que la determinación se haga sobre base cierta, pues nadie mejor que el sujeto pasivo conoce la información relevante o con trascendencia a los fines tributarios que debe ser utilizada para declarar y pagar el tributo de que se trate.

El Código Orgánico Tributario acoge como sistema fundamental de determinación tributaria la *autodeterminación*, según puede apreciarse del contenido del artículo 148 del referido Código, conforme al cual: “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.”

La autodeterminación no es *actividad administrativa* según el significado que tiene este término en el Derecho Administrativo; pero sí es una suerte de *administración por colaboración*¹¹⁵, porque el sujeto pasivo asume una tarea que, en principio, corresponde sólo al ente exactor del tributo y que además concierne a la procura de ingresos públicos, lo que desde luego se relaciona con el interés general. Hay que tener en cuenta que la tarea de determinación, liquidación y recaudación del tributo la van a llevar a cabo los propios sujetos pasivos y sólo excepcionalmente lo hará la Administración Tributaria.

Por esa razón, la autodeterminación no es una actividad que el sujeto pasivo puede realizar según su leal saber y entender, sino que está total y absolutamente reglada, en el sentido de que la ley, el reglamento e incluso actos administrativos de efectos generales dictados por la Administración Tributaria, desarrollan de manera exhaustiva y detallada cómo, dónde y cuándo debe declararse el tributo (*i.e.* modo, tiempo y lugar para el cumplimiento de la obligación tributaria). Precisamente por eso es un deber de la Administración Tributaria, de acuerdo con el artículo 147.3 del Código Orgánico Tributario, elaborar los formularios y medios de declaración, y distribuirlos oportunamente, informando las fechas y lugares de presentación, y así mismo, y correlativamente, es un deber formal presentar las declaraciones dentro del plazo fijado (artículo 155.5 del Código Orgánico Tributario) y un ilícito formal tributario que el sujeto pasivo presente las declaraciones en formularios, medios, formatos o lugares, no autorizados por la Administración Tributaria (artículo 103.6 del Código Orgánico Tributario).

¹¹⁵ Vid. FRAGA, G. *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, México, 1991, pp. 208-209.

Pero además, la autodeterminación del tributo debe hacerse, como ya hemos explicado, a través de una declaración *jurada* que *se presume fiel reflejo de la verdad*, y que compromete la responsabilidad de quien la suscribe, en los términos del artículo 157 del Código Orgánico Tributario¹¹⁶, de modo que se trata de una actuación que tiene efectos jurídico-formales y jurídico-materiales muy importantes.

Desde luego, y según ya lo hemos tratado, la autodeterminación del tributo no limita las facultades de revisión de la Administración Tributaria, la cual no sólo puede *verificar* la declaración en sí misma, en cuanto a la información que deriva de ella y de los soportes que la acompañan, si fuere el caso; sino que, además, puede realizar una fiscalización de fondo para comprobar la veracidad de esta declaración en todos sus aspectos formales y materiales.

Por lo que respecta a la naturaleza jurídica de la autodeterminación tributaria, es importante advertir que en aquellos tributos que la contemplan, la misma, como es natural, no es electiva o facultativa para el contribuyente o el responsable tributario, sino que constituye un deber, concretamente un deber formal, tal como se desprende del artículo 155.5 del Código Orgánico Tributario. Esto significa que se trata de un mandato imperativo que recae sobre los contribuyentes y los responsables tributarios y cuyo propósito es que éstos coadyuven en una de las fases de la gestión de los tributos. Así, dado que la autodeterminación es un deber formal, la omisión de la misma constituye un ilícito tributario que apareja la sanción equivalente (*Vid.* Artículos 99.4, 103.1, 103.3, 103.6 y 103.7 del Código Orgánico Tributario) y asimismo, la falta de presentación de declaraciones o la presentación de una declaración que no coincida con la información contable del sujeto pasivo, constituyen un indicio de defraudación (*Vid.* Artículos 120.9 y 120.11 del Código Orgánico Tributario), lo que, evidentemente, reafirma su carácter imperativo.

¹¹⁶ Artículo 157. “Las declaraciones o manifestaciones que se formulen se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriban, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 86 de este Código. Incurren en responsabilidad, conforme a lo previsto en el artículo 128 de este Código, los profesionales que emitan dictámenes técnicos o científicos en contradicción con las leyes, normas o principios que regulen el ejercicio de su profesión o ciencia. Dichas declaraciones y manifestaciones se tendrán como definitivas aun cuando puedan ser modificadas espontáneamente, siempre y cuando no se hubiere iniciado el procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código y, sin perjuicio de las facultades de la Administración Tributaria y de la aplicación de las sanciones que correspondan, si tal modificación ha sido hecha a raíz de denuncias u observación de la Administración. No obstante, la presentación de dos (2) o más declaraciones sustitutivas, o la presentación de la primera declaración sustitutiva después de los doce (12) meses siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración sustituida, dará lugar a la sanción prevista en el artículo 103. **Parágrafo Único.** Las limitaciones establecidas en este artículo no operarán: 1. Cuando en la nueva declaración se disminuyan sus costos, deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables. 2. Cuando la presentación de la declaración que modifica la original se establezca como obligación por disposición expresa de la ley. 3. Cuando la sustitución de la declaración se realice en virtud de las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria.”

Pero paralelamente, la declaración impositiva puede concebirse también como un *derecho* que permite al sujeto que la elabora comunicar a la Administración los hechos relevantes que delimitarán, en principio, la aplicación de la ley tributaria en su caso concreto. Por esa razón, cuando las leyes tributarias especiales escogen el sistema de la autoliquidación del tributo, *la presentación de las declaraciones correspondientes no puede ser coartada, dificultada o impedida por los funcionarios de los entes recaudadores o por los auxiliares de tesorería, tales como los bancos*. Deben ofrecerse todas las facilidades y apoyos necesarios para que este deber-derecho sea cumplido a plenitud. La usual inoperatividad de los sistemas informáticos destinados a canalizar la autodeterminación supone también una violación del derecho del sujeto pasivo de declarar la ocurrencia del hecho imponible.

También desde esta perspectiva pueden estimarse como prácticas contrarias al ejercicio de este derecho e incluso contrarias al interés que subyace en la recaudación de los tributos, las innumerables formalidades, trámites engorrosos y obstáculos de toda índole que suelen establecerse, especialmente mediante normas de rango sublegal, para la presentación de las autoliquidaciones.

De acuerdo con SANMARTINO, las declaraciones tributarias ofrecen los caracteres de veracidad, plenitud, vinculación respecto al sujeto que la presenta y carácter no recepticio. La *veracidad* expresa la conformidad de los datos que se comunican mediante la declaración, en su efectiva coincidencia con los reales, que el sujeto está en grado de conocer. La *plenitud* supone que la declaración comunica todos los datos que la normativa exige comunicar. Por su parte, la *vinculación* significa que la declaración compromete al sujeto que la presenta, a soportar todas las consecuencias legales que derivan de la misma.¹¹⁷ El carácter *no recepticio* de las declaraciones significa que estas despliegan todos sus efectos jurídico-formales y jurídico-materiales, con independencia de su recepción y aceptación por parte del ente ante quien se presentan.

La declaración tributaria debe contener una pluralidad de datos, conocidos o susceptibles de ser conocidos por el sujeto que la realiza. Estos datos, en el caso de la autodeterminación, siempre son instrumentales respecto a la cuantificación del tributo, es decir, están destinados a proporcionar todos los elementos necesarios para precisar la existencia o no de la deuda tributaria. La declaración debe permitir al declarante describir el *iter* lógico seguido para determinar la base imponible y eso se logra, en principio, siguiendo los pasos establecidos por los formularios diseñados por la Administración Tributaria. Por esa razón las declaraciones impositivas tienen la característica de ser *analíticas*, en el sentido de que deben ofrecer todos los elementos necesarios para cuantificar el tributo de que se trate.

Es muy frecuente que normas de rango sublegal exijan que las autoliquidaciones se produzcan a través de *modelos* o *formularios* preestablecidos, cuya finalidad

¹¹⁷ SAMMARTINO, S. “La declaración de impuesto”. *Tratado de Derecho Tributario*. T. II, Dirigido por AMATUCCI, A. Editorial Temis, S.A., Bogotá, 2001, p. 318.

es facilitar el procesamiento de la información ofrecida, sea por mecanismos manuales o informáticos. Así, usando los formularios especialmente diseñados al efecto por las diversas Administraciones Tributarias, quien realiza la autoliquidación describe esquemáticamente los hechos relevantes o con trascendencia para la aplicación de la ley tributaria correspondiente según los campos o casillas en que estén estructurados dichos formularios. No utilizar los medios establecidos por la Administración tributaria para declarar el tributo, es un ilícito formal sancionado con multa (artículo 103.6 del Código Orgánico Tributario).

Las declaraciones impositivas están sujetas a plazos que se vinculan con el momento en que se entiende ocurrido el hecho imponible y un período que el legislador estima como razonable para el sujeto pasivo proceda a declararlo y a pagar el tributo correspondiente. Cuando esto no ocurre así, es frecuente que la omisión suponga la imposición de una sanción (*Vid.* Artículos 101.1, 101.3, y 101.7 del Código Orgánico Tributario) y que se generen otras consecuencias jurídicas como por ejemplo la extensión del plazo de prescripción (*Vid.* Artículo 56.1 del Código Orgánico Tributario).

No obstante lo anterior y siempre ateniéndonos a lo que disponga el legislador en cada caso, las autodeterminaciones pueden ser periódicas u ocasionales. Las declaraciones *periódicas* son, como su nombre lo indica con claridad, aquellas que se producen con una reiteración establecida a *priori* por la ley, en una fecha específica o dentro de un plazo; ese es el caso de la declaración de impuesto sobre la renta, de las declaraciones del impuesto al valor agregado, del impuesto al patrimonio, de las declaraciones de ingresos brutos para fines del impuesto municipal a las actividades económicas y del impuesto a las grandes transacciones financieras, entre otras. En otros supuestos, la declaración es *ocasional* o accidental, porque el tributo grava una manifestación de capacidad contributiva que puede repetirse o no en el tiempo; ese es el caso del impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos o del impuesto aduanero.

Otro aspecto muy relevante en el ámbito de la autodeterminación del tributo, son los efectos jurídico-formales y jurídico-materiales que se derivan de la misma, según veremos seguidamente, los cuales no dependen ni de la voluntad del sujeto pasivo que declara, ni del sujeto activo que recibe la declaración del tributo, sino que son consecuencias derivadas de la ley.

a'. Responsabilidad

Como hemos anotado antes, la autodeterminación utiliza como vehículo fundamental una declaración del contribuyente o del responsable. Esta declaración, de acuerdo con el artículo 157 del Código Orgánico Tributario, compromete la *responsabilidad* de quienes las suscriban. Según la norma, esta responsabilidad alcanza también, en forma solidaria, a los *profesionales* que, en el ejercicio independiente

de sus profesiones, emitan dictámenes técnicos o científicos en contradicción a las leyes, normas o principios que regulan el ejercicio de su profesión o ciencia.¹¹⁸

La anotada responsabilidad supone que quien realiza la autodeterminación tributaria, soporta todas las consecuencias de la declaración respectiva; en particular, es sujeto activo de cualquier infracción cometida contra el ordenamiento jurídico tributario, bien como consecuencia de una mera transgresión a un deber formal, bien como resultado de una disminución ilegítima del ingreso tributario o bien como defraudador. Por ende, quien realiza la autodeterminación es un potencial sujeto pasivo de las sanciones previstas en el ordenamiento jurídico para cada uno de los ilícitos tributarios señalados.

Pero además, quien declara el hecho imponible, es responsable del pago del tributo, si la autodeterminación genera una cuota tributaria liquidable (*i.e.* compromiso de pago). El pago debe ser hecho por los sujetos pasivos, aunque también puede ser hecho por un tercero que se subroga en los derechos, garantías y privilegios del sujeto activo, pero no en las prerrogativas reconocidas al sujeto activo por su condición de ente público (artículo 40 del Código Orgánico Tributario). El pago debe efectuarse en el lugar y la forma que indique la ley o en su defecto la reglamentación y debe efectuarse en la misma fecha en que deba presentarse la correspondiente declaración, salvo que la ley o su reglamentación establezcan lo contrario. Los pagos realizados fuera de esta fecha, incluso los provenientes de ajustes o reparos, se consideran extemporáneos y generan los intereses moratorios (artículo 41 del Código Orgánico Tributario).

La Administración Tributaria está facultada para establecer plazos para la presentación de declaraciones juradas y pagos de los tributos, con carácter general para determinados grupos de contribuyentes o responsables de similares características, cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen. A tales efectos, los días de diferencia entre los distintos plazos no podrán exceder de quince (15) días hábiles (artículo 41 del Código Orgánico Tributario).

¹¹⁸ En este orden de ideas, el artículo 128 del Código Orgánico Tributario, dispone que: “Se aplicará la misma sanción correspondiente al ilícito tributario penal disminuida a la mitad: 1. A quienes 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. 2. A quienes 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. Parágrafo Único. 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.” Véase al respecto: COLMENARES ZULETA, J.C. “Breves comentarios acerca de la responsabilidad penal del abogado asesor en materia fiscal”. *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 1991, No. pp. 69 y ss./ HEVIA, B. “La Responsabilidad Penal del Asesor Tributario”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 159, AVDT, Caracas, 2018, pp. 63 y ss.

b'. *Presunción de fidelidad*

Con el objeto de hacer más fluida la gestión tributaria y a los fines de que la autoliquidación cumpla su función de descongestionar a las Administraciones Tributarias de la ardua tarea de determinar las obligaciones tributarias de cada contribuyente o responsable, las declaraciones que éstos formulan *se presumen fidedignas*, es decir, se estima, salvo prueba en contrario, que son fiel reflejo de la verdad. Este efecto es consecuencia directa de una de las características fundamentales de las declaraciones tributarias, cual es, la *veracidad*, según lo que se apuntó anteriormente (artículo 157 del Código Orgánico Tributario), es decir, la conformidad de los datos que se comunican mediante la declaración, en su efectiva coincidencia con los reales, que el sujeto está en grado de conocer.¹¹⁹

Eso significa que lo que el sujeto pasivo declara ante la Administración Tributaria se considera cierto y es amparado por una presunción que sólo puede ser cuestionada cuando, según el artículo 140, numerales 2, 3, 4 y 5 del Código Orgánico Tributario, ocurra alguno de los supuestos previstos en dicha norma, caso en el cual podrá procederse a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presunta, según el caso. Estos supuestos que habilitan a la Administración Tributaria a acudir a la determinación tributaria de oficio, a pesar de que se ha presentado una declaración, nos merecen los siguientes comentarios:

- i) El primero de los casos se refiere a que la declaración ofrece: “dudas relativas a su veracidad o exactitud”. El cuestionamiento de la declaración jurada no puede derivar de una simple conjetura sobre su sinceridad. Esa duda tiene que estar basada en razones fundadas que imponen confirmar la presunción de veracidad de la declaración, pues de lo contrario esta presunción sería letra muerta. Por esa razón, cuando el contribuyente o el responsable han autoliquidado el tributo, una determinación de oficio por parte de la Administración Tributaria debe estar precedida de la correspondiente motivación, en la cual se expliquen fundada y razonadamente los cuestionamientos que surgen en torno a su veracidad o en cuanto a su exactitud. Esta exigencia deriva, además, de la necesidad de expresar los fundamentos de hecho y de derecho de las actuaciones de la Administración que afectan o pueden afectar derechos subjetivos o intereses personales, legítimos y directos de los sujetos pasivos.
- ii) El segundo de los supuestos opera cuando el contribuyente debidamente requerido conforme a la ley no exhiba los libros y documentos pertinentes o no aporte los elementos necesarios para la determinación. En este caso, la conducta del contribuyente que se niega a cumplir los deberes formales relativos a las tareas de determinación y fiscalización habilita a la Administración Tributaria para iniciar una determinación de oficio, pues tal negativa puede significar que no hay coincidencia entre lo declarado y lo que se des-

¹¹⁹ SAMMARTINO, S. “La declaración de impuesto”. *Tratado...Cit.* T. II, p. 318

prende de los libros y demás documentos pertinentes y por esa razón el contribuyente o el responsable trata de evitar la inspección de estos últimos. Para que la decisión de la Administración Tributaria de acudir al procedimiento de determinación oficiosa con fundamento en este supuesto sea válida, es preciso que exista constancia en el expediente administrativo del caso, de que dicha Administración requirió formalmente la presentación de los libros y demás documentos pertinentes y que tal requerimiento fue debidamente notificado al sujeto investigado por los funcionarios autorizados al efecto.

- iii) El tercer caso se refiere a que la declaración no está 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. La declaración es la culminación del proceso de autodeterminación y es lógico que la misma haya sido hecha a partir de la información pertinente a los fines tributarios que posee el contribuyente (la contabilidad y sus comprobantes, así como toda la información que revela o se relaciona con el hecho imponible y la base de imposición). Si el contribuyente no cuenta con estos elementos, deja de acompañarlos cuando es necesario que lo haga, o no los exhibe como soporte de su declaración, es natural que se sospeche la falta de veracidad de lo declarado, al punto de que la Administración Tributaria deba realizar una fiscalización a fondo.
- iv) El último caso se refiere al supuesto en que los libros, registros y demás documentos, no reflejan el patrimonio real del contribuyente. Este caso es un poco más complejo de precisar, porque supone una labor previa de investigación en la cual surgen fundadas dudas sobre la congruencia entre la información declarada por el contribuyente y su verdadera situación fiscal. Aquí también es preciso que la Administración Tributaria justifique circunstanciadamente cómo ha llegado a la conclusión de que los libros, registros y demás documentos del sujeto pasivo, no reflejan su verdadero patrimonio, y cuáles son las pruebas que sustentan esta conclusión. Simples inferencias no son suficientes para activar el supuesto que se analiza.

c'. Produce efectos declarativos

De acuerdo con nuestra legislación y con la doctrina y la jurisprudencia mayoritaria, la obligación tributaria surge al producirse en la realidad el hecho hipotético escogido por el legislador como hecho generador o imponible. Por tanto, la autodeterminación tributaria sólo comunica la ocurrencia de tal hecho y despliega formalmente las consecuencias que del mismo derivan. Esto significa que la autoliquidación tiene un efecto *declarativo* con respecto a la obligación tributaria, en el sentido de que deja constancia de su existencia, naturalmente anterior al acto o conjunto de actos que integran la determinación.

En consecuencia, la autoliquidación no tiene efectos *constitutivos*, es decir, la obligación tributaria no nace como consecuencia de este procedimiento, sino de un acontecimiento previo, que ésta se limita a recoger y comunicar formalmente. Sobre esto abundaremos más adelante.

d'. *Interrupción de la prescripción*

Uno de los efectos fundamentales que produce la autodeterminación tributaria a través de la declaración impositiva, es interrumpir el curso de la prescripción de la obligación tributaria.

En efecto, de acuerdo con el artículo 60.3 del Código Orgánico Tributario, una de las causas de interrupción de la prescripción es: “cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al reconocimiento de la obligación tributaria o al pago o liquidación de la deuda.” Es lógico que así sea porque la prescripción es una institución transportada del derecho común al derecho tributario, cuyo propósito es castigar la inercia del acreedor en hacer efectivo su derecho de crédito en un plazo determinado. El sólo transcurso de cierto período de tiempo comporta, según lo que disponga la ley, una presunción de abandono del derecho por parte de su titular. El fin último de esta institución, es impedir el estado de inseguridad jurídica que se generaría si la posibilidad de reclamar el cumplimiento de una obligación no tuviera un límite temporal y pudiera producirse en cualquier momento, a voluntad del acreedor.

En el ámbito tributario, la ley presume que quien declara el hecho imponible reconoce la existencia de la obligación tributaria, quiere cumplirla y, por tanto, declina acogerse a la prescripción. Este principio, cuya lógica es indiscutible, tiene regulación casi idéntica en la institución civil que es matriz de la tributaria, desde que el artículo 1.973 del Código Civil expresa que la prescripción se interrumpe también civilmente, cuando el deudor *reconoce* el derecho de aquél contra quien ella había comenzado a correr.

b) *Determinación de oficio*

a'. *Noción*

La determinación de oficio es el procedimiento administrativo a través del cual la Administración Tributaria establece la ocurrencia del hecho imponible, identifica y calcula los elementos que integran la base imponible, y aplica la tarifa correspondiente y el resto de los elementos necesarios para precisar el monto de la cuota tributaria liquidable. Este procedimiento puede tener como antecedente y causa inmediata la autodeterminación llevada a cabo por el sujeto pasivo, o puede producirse aun ante la total ausencia de esta declaración.

La determinación puede desenvolverse a través de un simple procedimiento de verificación de la declaración presentada por el sujeto pasivo, según todo lo que ya hemos tratado con anterioridad (*Segunda Parte, Capítulo Tercero*); pero también puede ser un procedimiento administrativo complejo, que requiere completar varias fases, dos de ellas materializadas durante la fiscalización tributaria, y una tercera que realizan funcionarios de la Administración Tributaria distintos a los que han conducido la fiscalización. La primera fase, como ya lo vimos, es la fase de recolección, sistematización, examen y valoración de hechos, datos y pruebas relevantes o con trascendencia a los fines tributarios. La segunda fase, supone vaciar en un acto administrativo los resultados de la fiscalización, es decir, la Administración debe relatar los hechos constatados y subsumirlos en las normas que resulten aplicables, a los fines de establecer las consecuencias jurídicas correspondientes (*i.e. subsunción*).

La tercera fase consiste en examinar el contenido de la propuesta de determinación para confirmarla, total o parcialmente, modificarla o revocarla. Asimismo, en esta tercera fase, cuyo producto será el acto administrativo que pone fin al procedimiento administrativo constitutivo o de primer grado, la Administración Tributaria confirmará o no la existencia de hechos que constituyen infracciones a los enunciados normativos que prohíben conductas y, de ser el caso, impondrá las sanciones correspondientes en el caso exclusivo de los ilícitos formales y de los ilícitos materiales, que no ameritan una condena de naturaleza penal, cuyo castigo, como hemos dicho, es competencia exclusiva y excluyente del juez penal *ex* artículos 202, párrafo primero, y 342 del Código Orgánico Tributario.

b'. *Clases*

La determinación tributaria puede hacerse acudiendo fundamentalmente a dos metodologías de comprobación, una *directa* y otra *indirecta*, siendo esta última estrictamente subsidiaria y accidental, porque sólo puede acudir a ella en defecto o ante la imposibilidad de utilizar la anterior. Estos métodos son el conjunto de operaciones que permiten pasar de la base imponible abstractamente definida por la ley reguladora de un tributo a la base concreta e individualizada¹²⁰ o, como ha expresado SAINZ DE BUJANDA¹²¹ son los instrumentos técnicos que permiten el tránsito de la base normativa a la base fáctica.

a". *Sobre base cierta*

La determinación tributaria sobre base cierta es la metodología de estimación tributaria *principal*, a la cual siempre debe acudir como primera opción. Esta se hace con fundamento en todas las fuentes de información que permiten conocer de manera directa e inmediata, es decir, sin acudir a indicios o presunciones, los hechos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria y que permiten establecer de manera más cercana su cuantía real. El artículo 141.1 del Código Orgánico Tributario, dice que es la que se lleva a cabo: "...con apoyo en todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imponibles."

Se trata entonces de revisar la información del sujeto pasivo que tiene relevancia a los fines tributarios, como es el caso de la contabilidad y sus comprobantes (*i.e.* facturas, notas de débito y crédito, estados de cuenta y conciliaciones bancarias, comprobantes de emisión de cheques, etc.), los estados financieros, los libros especiales y auxiliares, la información suministrada por terceros.

La determinación sobre base cierta es la metodología a la cual debe acudir por defecto, porque es la única que permite cumplir con el mandato constitucional de que los tributos recaigan sobre las manifestaciones *reales* de capacidad contribu-

¹²⁰ GÉNOVA GALVÁN, A. *La estimación indirecta*. Tecnos, Madrid, 1985, p. 31.

¹²¹ SAINZ DE BUJANDA, F. "Los métodos de determinación de la base imponible y su proyección sobre la estructura del sistema tributario". *Hacienda y Derecho*. VI, I.E.P, Madrid, 1973, p. 241.

tiva seleccionadas por el legislador, al definir el hecho generador respectivo. Es en la información relevante o con trascendencia a los fines tributarios donde puede constatararse que en un caso concreto ocurrió el hecho imponible y ha nacido entonces la obligación tributaria; donde pueden encontrarse los elementos que integran la base imponible, con el objeto de cuantificarla con el mayor grado de certeza posible; donde queda la evidencia de quién es el sujeto pasivo obligado; y en definitiva donde se hallan todos los datos necesarios para precisar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Cuando se acude a una estimación indirecta, en defecto de la información relevante o con trascendencia a los fines tributarios, se corre siempre el riesgo de establecer una obligación en mayor o menor cuantía de la debida, y resulta que el contribuyente no debe pagar más de lo que debe de acuerdo con la ley, pero tampoco menos.

La determinación tributaria es principalmente inductiva, porque es una indagación u observación que recae sobre ciertos hechos (*la información tributaria relevante o con trascendencia a los fines tributarios*) a partir de los cuales se extraen conclusiones con efectos jurídicos. Pero la verdad es que la determinación es un proceso complejo que no excluye la inferencia (*deducción*), porque supone también extraer conclusiones a partir de premisas generales.

b". *Indirecta o sobre base presuntiva*

La determinación se llama sobre base *presunta* o *estimatoria* cuando -por ausencia total o parcial de datos y elementos de juicio suficientes que reflejen directamente la realidad- la Administración debe recurrir a datos y elementos de juicio que indirectamente reflejan esa realidad a reconstruir, en cuyo caso el resultado al que se llega ya no es de certeza sino de estimación (total o parcial).¹²²

Llegado este punto, es necesario insistir en dos presupuestos esenciales de la determinación:

- i) En primer lugar, sólo puede acudirse a la determinación sobre base presuntiva *cuando el contribuyente no proporciona los elementos de juicio necesarios para la determinación sobre base cierta*. Si la Administración Tributaria tiene acceso a la contabilidad y sus comprobantes, y al resto de la información relevante o con trascendencia tributaria del sujeto pasivo, *no puede acudir a la estimación sobre base presunta*.
- ii) En segundo lugar y por definición (artículo 141.2 del Código Orgánico Tributario), esta determinación debe hacerse en mérito a los hechos y circunstancias que, por su *vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación*, permiten determinar la existencia y cuantía de la misma.

Es importante advertir que, aunque la construcción de la norma sugiere lo contrario, la determinación sobre base presunta no supone el uso de verdaderas *presun-*

¹²² BAJAC. "Determinación sobre base presunta". *Revista Tributaria*. Montevideo, 1987, No. 81, T. XIV, pp. 460-461.

ciones, al menos no en el sentido técnico jurídico. Aunque no nos corresponde el análisis exhaustivo del asunto, que de paso ya ha sido abordado con todo detalle y precisión por la doctrina¹²³, creemos sin embargo oportuno hacer la distinción por las importantes consecuencias que tiene en torno al tema de los derechos y garantías del contribuyente.

El deber que tiene la Administración tributaria de determinar el alcance y contenido de las obligaciones tributarias puede verse frustrado por la falta de colaboración de los sujetos obligados. La determinación tributaria resulta entonces postergada y sujeta a un esfuerzo adicional. Para que el éxito de esta labor -que en principio no sería necesaria- esté asegurado, la mayoría de las leyes tributarias introducen técnicas de estimación en la valoración de las realidades económicas sujetas a imposición.¹²⁴

Estas técnicas de estimación difieren de la presunción la cual supone un proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho -el llamado hecho base- se concluye en la confirmación de otro que normalmente le acompaña -el hecho presumido- sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos. En el ámbito tributario este proceso de deducción lógica no puede ser el resultado de la especulación de quien aplica el derecho, es decir, de una presunción simple u *hominis*, sino únicamente de una presunción legal; porque lo contrario abriría el campo a la más aberrante arbitrariedad.¹²⁵

Así entonces, entre la presunción tributaria y las técnicas de estimación existen importantes diferencias, una de las cuales nos interesa particularmente. La presunción produce en principio una inversión de la carga de la prueba en cabeza del administrado y a veces su imposibilidad, como ocurre en el campo de las presunciones *iuris et de jure*, las cuales son inconstitucionales en tanto violatorias del derecho a la defensa. Las presunciones legales absolutas o *iuris et de iure* están reñidas con el derecho a la prueba y por ende con el derecho a la defensa y de allí su manifiesta inconstitucionalidad, al menos en el plano del Derecho Tributario. Al tratarse de hechos que se asumen como ciertos sin posibilidad alguna de prueba en contrario, el administrado queda inerte ante la actuación de la Administración Tributaria. Por ello se ha dicho que estas presunciones, en tanto constituyen una violación del derecho a la defensa o al de la tutela judicial efectiva, han de entenderse implícitamente derogadas.¹²⁶

La técnica estimatoria en cambio no invierte la carga de la prueba, sino que allana o facilita el camino para el establecimiento de los hechos jurídicamente rele-

¹²³ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. *Presunciones y derecho tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 7.

¹²⁴ *Idem*. p. 7.

¹²⁵ *Idem*. p. 7.

¹²⁶ PERIS GARCÍA, P. *La prueba en la reclamación económico-administrativa y en el recurso contencioso*. ARANZADI, Pamplona, 1997, p. 52.

vantes para la determinación tributaria. Luego, como se comprende fácilmente, cuando la Administración determina sobre base presunta y el contribuyente contradice dicha estimación, aquélla está obligada a justificar y demostrar el asidero de la valoración estimatoria, tal como lo ha reiterado insistentemente la jurisprudencia.¹²⁷

La estimación indirecta o sobre base presuntiva, no es una determinación tributaria discrecional, arbitraria o que la Administración puede realizar según su leal saber y entender. El Código indica con claridad que esa determinación debe hacerse a partir de hechos o circunstancias que tienen una *vinculación o conexión normal* con el hecho imponible.

El artículo 143 del Código Orgánico Tributario dispone que al efectuar la determinación sobre base presuntiva, la Administración puede utilizar los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente o en las declaraciones correspondientes a cualquier tributo, sean o no del mismo ejercicio, así como cualquier otro elemento que hubiere servido a la determinación sobre base cierta. Igualmente, puede utilizar las estimaciones del monto de ventas mediante la comparación de los resultados obtenidos de la realización de los inventarios físicos con los montos registrados en la contabilidad; los incrementos patrimoniales no justificados; el capital invertido en las explotaciones económicas; el volumen de transacciones y utilidades en otros períodos fiscales; el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares; el flujo de efectivo no justificado, así como otro método que permita establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Esto significa que la Administración: (i) debe justificar cuáles son los hechos que tienen vinculación o conexión normal con el hecho imponible; (ii) debe establecer y explicar de dónde surge y cuál es la vinculación o conexión *normal* de esos hechos y circunstancias con el hecho imponible, en el caso del sujeto pasivo de que se trate. La Administración debe, entonces, construir una correspondencia o relación (*liaison*) entre los hechos que conoce y los hechos que desconoce y pretende establecer, y para ello debe acopiar indicios, acudir a análisis comparativos, revisar datos estadísticos, calcular probabilidades, revisar valores de mercado, estimar costos y gastos probables de determinadas operaciones, considerar comportamientos y actuaciones que sean manifestaciones indirectas de capacidad económica, entre otros.

No cabe la menor duda que la estimación indirecta es una tarea ardua y compleja, si se hace dentro de los límites fijados por el legislador, y no como un simple expediente abusivo y arbitrario para determinar un tributo no debido. El requisito de la motivación exhaustiva en este caso no sólo abraza la escogencia del procedimiento estimatorio indirecto (que debe justificar), sino también la estimación indicia en sí misma, para dar razón circunstanciada de las conclusiones a las cuales ha llegado la Administración Tributaria.

¹²⁷ Cf. S. CSJ/SPA/ET, 17 de enero de 1996, caso: *Banco Consolidado*; Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, 31 de octubre de 1983; Tribunal Tercero de Impuesto sobre la Renta, 23 de febrero de 1978, *et passim*.

c) *Determinación mixta*

SÁNCHEZ GONZÁLEZ se refiere a este tipo de determinación señalando que es: “(...) la que efectúa la Administración con la cooperación del sujeto pasivo. A diferencia de la anterior, el sujeto pasivo aporta la información necesaria que le solicita el Fisco, pero quien fija el importe a pagar es el órgano fiscal y no el contribuyente.”¹²⁸

Creemos que esta forma de determinación no tiene nada que ver con la que hace la Administración Tributaria a partir de una verificación de la declaración presentada, o la que inicia de oficio donde somete a una revisión profunda, una verdadera auditoría tributaria, toda la información contenida en la declaración de uno o varios ejercicios o períodos fiscales, según el caso, porque en estos supuestos ya el sujeto pasivo ha determinado y liquidado el tributo, y no simplemente ofrecido información para que la Administración Tributaria lo haga. La base legal de esta forma de determinación está en el artículo 148 del Código Orgánico Tributario, cuando dice que el sujeto pasivo puede proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria.

Coincidimos con SÁNCHEZ GONZÁLEZ en que un ejemplo de esta forma de determinación puede ser: “(...) la practicada por la Administración Tributaria Nacional en materia aduanera, ya que el sujeto pasivo debe presentar una declaración con los datos de los bienes importados y la Oficina aduanera procede a la determinación y liquidación de la cuantía o monto del tributo a pagar.”¹²⁹

d) *Determinación judicial*

La determinación tributaria no sólo puede ser efectuada por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, sino que también el juez contencioso tributario puede constatar y declarar la ocurrencia del hecho imponible, establecer el alcance y contenido de la base imponible de acuerdo con las pruebas promovidas y evacuadas en el proceso, aplicar la tarifa respectiva a la base imponible y aplicar el resto de los elementos necesarios para establecer el monto de la cuota tributaria liquidable.

Dado que el juez tributario tiene amplios poderes inquisitivos, como todo juez contencioso-administrativo, esta determinación judicial puede coincidir total o parcialmente con la efectuada por el sujeto pasivo, o con la realizada por la Administración Tributaria, o ser totalmente distinta, pero siempre y cuando tenga base fáctica en los hechos plenamente probados en el proceso, porque en cuanto al derecho aplicable, el juez no está en lo absoluto sujeto a las interpretaciones de ninguna de las partes (*iuria novit curia*).

Si el juez contencioso tributario anula, total o parcialmente, la determinación efectuada por la Administración Tributaria a través del acto administrativo sujeto a

¹²⁸ SÁNCHEZ GONZÁLEZ, S. *El procedimiento de... Cit.*, p. 30.

¹²⁹ *Idem.*

revisión, pero no cuenta con los elementos de prueba necesarios para efectuar la determinación por sí mismo, puede ordenar una nueva determinación por parte de la autoridad tributaria respectiva. Usualmente esto es lo que ocurre, pues rara vez el juez contencioso tributario entra por sí mismo a realizar la determinación. Pero lo que sí es parte de la tarea de escrutinio del acto de determinación tributaria, cuando se advierte que este está viciado de nulidad, es fijar los elementos a partir los cuales la Administración tributaria procederá a realizar una nueva determinación (e.g. confirmar la deducibilidad de costos o gastos que habían sido rechazados; la procedencia de una rebaja, una pérdida fiscal, una exención o una exoneración que no había sido reconocida; corregir la tarifa o alícuota aplicada por la Administración Tributaria; excluir o agregar elementos a la base imponible con fundamento en las pruebas que obran en el expediente; declarar la existencia o cuantía de los créditos o débitos fiscales a los fines del impuesto al valor agregado; determinar los elementos que integran el patrimonio neto a los efectos del impuesto sobre los grandes patrimonios; etc.).

3.3. Efectos de la determinación

La doctrina ha discutido largamente en torno a cuáles son los efectos de la determinación con respecto al *nacimiento* de la obligación tributaria. Nadie puede dudar hoy día que el hecho imponible se materializa cuando el sujeto pasivo realiza, o se realizan con respecto al él, los hechos descritos en la ley como desencadenantes de la obligación de pagar el tributo. Ese principio deriva del carácter *legal* del hecho generador, puesto que las leyes no son obligatorias, y por lo tanto sujetas a su cumplimiento, porque los destinatarios de las mismas efectivamente las cumplan en la práctica; sino que es exactamente al revés; es decir, porque las leyes existen y son obligatorias, es que deben ser cumplidas por sus destinatarios. Es verdad que el presupuesto de hecho de la norma es una realidad económica preexistente; pero ocurre que esa realidad económica no interesa al Derecho sino en tanto se juridifica y se convierte, por voluntad del legislador, en *norma*; porque es desde ese momento, dependiendo de la vigencia *pro futuro* escogida por el propio legislador, que el presupuesto hipotético normativizado despliega todos sus efectos vinculantes. El hecho imponible no depende entonces de la opinión, la voluntad o la anuencia del sujeto pasivo del tributo y ni siquiera de la voluntad u opinión del ente dotado de la potestad administrativa para aplicar la ley creadora del tributo. Si el hecho imponible ha ocurrido, pero no es declarado por el sujeto pasivo, ni determinado de oficio por la Administración Tributaria, no se produce el ingreso del importe tributario a las arcas públicas, pero la obligación tributaria existe sin la menor duda.

La discusión se ha centrado entonces en saber si la obligación tributaria existe desde ese mismo instante, o sólo cuando la misma es declarada por el sujeto pasivo o determinada de oficio por la Administración Tributaria, y es en esas dos direcciones, más una tercera vía que sería una posición ecléctica, por donde han discurrido las teorías.

Esta diatriba no es simplemente teórica, sino que tiene importantísimos efectos prácticos. La precisión del carácter declarativo o constitutivo de la determinación tributaria, tiene consecuencias, no sólo para precisar que existe la deuda tributaria,

sino, por ejemplo: i) para establecer cuál es la ley tributaria aplicable en caso de conflictos inter temporales; ii) para precisar el momento a partir del cual debe cumplirse voluntariamente la obligación tributaria y, por vía de consecuencia, desde cuándo puede entenderse que ésta ha sido incumplida; iii) a los fines de determinar desde cuándo se causan los intereses moratorios o de demora; iv) con miras a fijar el momento a partir del cual comienzan los plazos de prescripción de la obligación tributaria; entre otros.

Si la obligación ocurre desde que se produce el hecho imponible, entonces el tributo es debido desde ese momento y no desde que es determinado; y entonces, si no fue declarado y pagado oportunamente, surgiría en principio la obligación de pagar intereses por el retardo culposo en el cumplimiento de la obligación y además, es posible aplicar las sanciones a que haya lugar por el incumplimiento del deber formal de declarar y el deber material de pagar el débito tributario (ilícitos formales y materiales, de acuerdo con la legislación venezolana). Por otra parte, la prescripción de la obligación tributaria y de la acción para aplicar sanciones a que haya lugar, comenzaría a correr desde que ocurrió el hecho imponible.

a) *Efectos constitutivos*

Un sector de la doctrina sostiene que la determinación tributaria tiene carácter constitutivo, es decir, la obligación tributaria nacería sólo en el momento en que es declarada (*i.e.* autodeterminada por el sujeto pasivo) o determinada de oficio. Se dice que hasta tanto no se produce la determinación tributaria, no existe la relación jurídico-tributaria porque no se ha establecido aún que un sujeto ha realizado el hecho imponible, no se conoce cuál es la base imponible en el caso concreto de ese sujeto pasivo y no es posible conocer el importe del débito tributario, ni tampoco cuándo éste sería exigible.¹³⁰

Quienes sostienen esta postura, afirman con razón que aun cuando la Administración pretendiera recaudar el tributo o el sujeto pasivo intentase pagarlo, ello sería imposible mientras no se produjese la determinación, al menos en el caso de aquellos tributos que no son instantáneos sino de eficacia diferida.

Resulta entonces que la determinación es absolutamente esencial para que el presupuesto hipotético impositivo ocurrido, se transforme en obligación tributaria exigible; o, dicho de otra forma, entre el hecho imponible realizado por el sujeto pasivo y la obligación tributaria exigible, debe mediar, siempre y en todo caso, la determinación tributaria. Como veremos seguidamente, esta no es la orientación que asume el Código Orgánico Tributario.

¹³⁰ Una completa revisión de estas teorías, que básicamente provienen de la doctrina italiana representada por INGROSSO, GRIZZIOTI, ZOTTA y otros, puede consultarse en: GIULIANI FONROUGE, C.M. *Derecho Financiero*. Depalma, Buenos Aires, 2001, V. I, p. 484.

b) *Efectos declarativos*

Quienes postulan los efectos declarativos de la determinación tributaria, señalan que la obligación tributaria existe y es exigible, desde el mismo instante en que se materializa empíricamente el hecho imponible. El sujeto pasivo está obligado porque realizó o se materializó con respecto a él el hecho imponible, no porque haya ocurrido la determinación tributaria. La determinación no hace nacer la obligación tributaria, simplemente reconoce su existencia, porque constata que ocurrió el hecho imponible, precisa su cuantía y hace que esta obligación sea entonces determinada, y exigible. Esta es la tesis, entre otros, de GIANNINI¹³¹, GIULIANI FONROUGE¹³², ZICCARDI¹³³, VILLEGAS¹³⁴, SÁNCHEZ GONZÁLEZ en nuestra doctrina, y a la cual nosotros nos adherimos sin reserva.

VILLEGAS dice al respecto que: “La virtud de un acto declaratorio consiste en eliminar un estado de incertidumbre. 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: (i) 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 (i) 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.”¹³⁵

En nuestra doctrina, SÁNCHEZ GONZÁLEZ, con apoyo de las normas del Código Orgánico Tributario, afirma que: “Del texto de las normas citadas, resulta forzoso afirmar que en nuestro ordenamiento jurídico la determinación sólo tiene efectos declarativos, en tanto y en cuanto, la obligación tributaria nace desde el mismo momento en que se verifica el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo.”¹³⁶

El procedimiento de determinación, llevado a cabo por el propio sujeto pasivo (autoliquidación) o de oficio por la Administración, es una actividad necesaria para que puedan ser establecidos todos los elementos de la obligación tributaria, pero en ningún caso para hacerla nacer porque ésta proviene de la ley.

¹³¹ Citado por D'AMATI, N. *Derecho Tributario, Teoría y Crítica*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1989, p. 201.

¹³² GIULIANI FONROUGE, C.M. *Derecho Financiero*. Depalma, Buenos Aires, 3a. Edición, Volumen I, 1984, p. 451.

¹³³ ZICCARDI, H. “Derecho Tributario Administrativo o Formal”. *Tratado de Tributación. Derecho Tributario*. ASTREA, Buenos Aires, 2003, T. I, V. 2, p. 189.

¹³⁴ VILLEGAS, HÉCTOR B. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*. DEPALMA, Buenos Aires, 1992, p. 334.

¹³⁵ *Idem*, p. 334.

¹³⁶ SÁNCHEZ GONZÁLEZ, S. *Procedimiento de fiscalización...Cit.*, p. 27.

Es decir, la obligación ya existe al ocurrir el presupuesto normativo (*i.e.* hecho imponible o hecho generador) y sólo se requiere saber quién es el obligado, por qué, cuánto debe y cuándo y cómo debe pagar.

Explican, además, quienes sostienen esta posición, que esta tesis es la que más se aviene al carácter *ex lege* de la obligación tributaria, que no depende de la voluntad del sujeto pasivo ni de la Administración para existir, sino sólo de la ley. Si la determinación tributaria fuera constitutiva de la obligación, entonces ésta no existiría por mandato de la ley, sino como consecuencia de la voluntad de la Administración o del sujeto pasivo que declara el hecho imponible; no habría un vínculo obligacional *ex lege* sino derivado de la acción del acreedor o del deudor, o de ambos conjuntamente.

Los críticos de esta tesis afirman que, en la práctica, la obligación no puede ser exigida por el acreedor, ni cumplida por el deudor, hasta tanto no sea determinada; de modo que aunque ha ocurrido el hecho imponible, la realidad es que aún no ha podido desplegar su efecto natural, que es la obligación tributaria sea materialmente exigible.

La tesis *declarativa* es la asumida por el Código Orgánico Tributario, como perfectamente puede colegirse de sus artículos 13, 36 y 37, de acuerdo con los cuales: Artículo 13: “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. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”; Artículo 36: “El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”; y Artículo 37: “Se considera ocurrido el hecho imponible y existentes sus resultados: 1) en las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden, 2) en las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable”.

Lo propio puede extraerse de las normas que regulan la prescripción, en las cuales el momento inicial del cómputo es el *hecho imponible* y no la determinación tributaria.¹³⁷

¹³⁷ “**Artículo 59.** El cómputo del término de prescripción se contará: 1. En el caso previsto en el numeral 1 del artículo 55 de este Código, desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquél en que se produjo el *hecho imponible*. Para los tributos cuya liquidación es periódica, se entenderá que el *hecho imponible* se produce al finalizar el período respectivo (...) 4. En el caso previsto en el numeral 4 del artículo 55 de este Código, desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquél en que se verificó el *hecho imponible* que da derecho a la recuperación de impuesto, se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo a favor, según corresponda (...)”

En cambio, si la obligación sólo existe desde el momento en que es determinada, aunque haya ocurrido el hecho imponible, si no hay determinación (autoliquidación o determinación de oficio) no puede haber incumplimiento, y entonces no procede ni la liquidación de intereses de mora ni la aplicación de sanciones. El caso de los intereses de mora es muy importante y merece ser explicado con más detenimiento.

a'. *El caso de los intereses moratorios*

Los intereses de mora son un accesorio de la obligación tributaria. Por lo tanto, es evidente que su existencia está condicionada a la existencia previa de dicha obligación, la cual, en nuestro ordenamiento jurídico, nace al producirse en la práctica el presupuesto de hecho previsto en la ley (hecho imponible), de acuerdo con lo que al respecto disponen los artículos 13, 36, 37 y 38 del Código Orgánico Tributario.

De manera un tanto confusa la jurisprudencia ha señalado que la ocurrencia del *hecho imponible* es un presupuesto fundamental para la causación de los intereses moratorios, junto con los *tres elementos para la existencia material de la mora*, a saber, certitud, liquidez y exigibilidad de la deuda¹³⁸. Pero también ha dicho que: *“La obligación de pagar intereses moratorios adquiere carácter accesorio con respecto a la obligación principal, ya que nace sobre la base de una deuda existente, y se origina en el retardo en el cumplimiento de ésta, siendo indispensable para su nacimiento la preexistencia de una obligación principal.”*¹³⁹

Lo anterior no significa, sin embargo, que los intereses moratorios necesariamente deban seguir la suerte de la obligación tributaria, pues bien puede ocurrir que la obligación de pagar éstos desaparezca aun cuando subsista aquélla.

Hemos afirmado ya que la relación jurídico-tributaria es un vínculo obligacional que nace en virtud de la ley y que en modo alguno puede ser alterado por circunstancias ajenas o distintas a las previstas en la ley impositiva de que se trate. El sujeto pasivo del tributo es deudor de la cuota tributaria determinada cuando ocurre el hecho imponible y seguirá siéndolo hasta tanto haya satisfecho el importe de la misma, salvo que la obligación se extinga por alguno de los medios previstos en la ley.

Así, 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 aplicabilidad de las causas extrañas no imputables como acontecimientos que liberan al deudor del cumplimiento de su prestación principal.

En consecuencia, el deudor del tributo no puede 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, a menos que la ley creadora de la exacción o una

¹³⁸ Cf. S. TSJ/SPA, 01.06.04, caso: Sucesión Lorenzo Alejandro Mendoza Quintero.

¹³⁹ Cf. S. TSJ/SPA, 28.09.05, caso: Lerma, C.A.

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.

Esto quiere decir que la exclusión en derecho tributario de las causas extrañas no imputables como eximentes del cumplimiento de la obligación tributaria principal, no es de principio. En otras palabras, estos eventos liberatorios no son contrarios, ni enervan, ni son incompatibles con la naturaleza jurídica de la relación obligacional de Derecho tributario; su exclusión en este ámbito del derecho obedece a una *elección del legislador* quien ha decidido, en el ordenamiento jurídico concreto, no tomarlos en consideración con respecto al cumplimiento de la obligación tributaria principal, pero sí a los efectos de la aplicación de sanciones (artículo 85.3 del Código Orgánico Tributario) así como de los intereses moratorios, según veremos seguidamente.

En nuestro ordenamiento jurídico, ni el Código Orgánico Tributario, ni las leyes tributarias especiales vigentes, eximen del cumplimiento de la obligación tributaria por la ocurrencia en el caso concreto de causas extrañas no imputables al deudor tributario, que hayan impedido la satisfacción de la deuda.

Aun cuando el deudor tributario incumpla la obligación de esta naturaleza por causas ajenas a su voluntad, que están fuera de su control y que eran imprevisibles e imprevistas, su condición de deudor no resulta afectada en modo alguno, y la necesidad de satisfacer la deuda persiste hasta que la misma se extinga por alguno de los medios previstos por la ley, *ex* artículo 39 del Código Orgánico Tributario.

Sin embargo, la situación de los accesorios de la obligación tributaria principal, en el caso concreto de los intereses moratorios, es diametralmente opuesta y sigue, sin fisuras ni desviaciones, la dogmática general del derecho civil en cuanto concierne a la naturaleza jurídica de los mismos.

Ha sido el propio legislador, según se desprende del texto expreso del artículo 66 del Código Orgánico Tributario, quien ha calificado la indemnización procedente en el caso de que la obligación principal sea incumplida, como intereses *moratorios*. Bien pudo el legislador tributario establecer, y no lo hizo como la simple lectura del artículo 66 lo revela en forma palmaria, que la falta de pago de la obligación tributaria, dentro del plazo establecido para ello, hace surgir de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses, excluyendo así el adjetivo *moratorios*, con el cual se alude en derecho no a cualquier retardo en el cumplimiento de la obligación, sino única y exclusivamente al retardo que es producto de la intención dañosa (doloso) o al que deriva de la negligencia, impericia o imprudencia del sujeto pasivo (culposo).

Por lo tanto, aun cuando una causa extraña no imputable no libere al deudor de cumplir la obligación tributaria principal, sí puede eximirlo en cambio de pagar los intereses moratorios derivados del incumplimiento, en tanto la presencia de dicho acontecimiento impediría la existencia en el caso concreto de la *mora*.

El Código Orgánico Tributario, en su artículo 66, se aparta del Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina del proyecto conjunto OEA-BID, y siguiendo la redacción de los Códigos Orgánicos Tributarios de 1982, 1992 y 1994, califica los intereses a ser pagados por el deudor que cumple con retardo la obligación tributaria, como *moratorios*. Desde luego esta calificación no es baladí, sino que tiene importantísimas consecuencias que no es posible pasar por alto.

La mora supone un retardo en el cumplimiento de la obligación, por lo que los intereses moratorios sólo pueden causarse cuando se ha producido dicho retraso. Pero además, la existencia de la mora exige la concurrencia de otra serie de presupuestos en el derecho común, por lo cual es preciso determinar si en el Derecho tributario esos requisitos se aplican de igual forma o si sufren alguna modulación.

En nuestro ordenamiento jurídico el deudor no puede ser condenado al pago de daños y perjuicios derivados del incumplimiento total de la obligación o del retardo en el cumplimiento de la misma, si prueba que la inejecución o el retardo derivan de la ocurrencia de una causa extraña no imputable.

De modo pues que, aunque la obligación se cumpla tardíamente y por ende se materialice un retardo, no habrá técnicamente *mora ni intereses moratorios*, cuando el cumplimiento inexacto por retardo proviene del hecho del príncipe, la fuerza mayor, el caso fortuito, el hecho de un tercero o la culpa de la víctima (*i.e.* causas extrañas no imputables), todo de acuerdo con los principios generales que derivan de los artículos 1.271 y 1.272 del Código Civil. Este principio es perfectamente trasladable al ámbito de los intereses de mora en el Derecho Tributario, precisamente porque el Código califica tales intereses como *moratorios*.

Esto ha sido reconocido por la propia Administración Tributaria Nacional, quien al respecto ha señalado lo siguiente:

“El mencionado forjamiento ocasionó un retardo involuntario en el pago de la obligación con lo cual a juicio de esta Gerencia, queda demostrado que se cumplieron los requisitos necesarios para estar en presencia de una causa extraña no imputable, como lo son la imposibilidad sobrevenida, imprevisible y que imposibilita al deudor el cumplimiento de su obligación. De todo lo expuesto este Superior Jerárquico concluye que la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital incurrió en el vicio de falso supuesto, alegado por la contribuyente, al considerar que hubo un retardo culposo en el pago del impuesto, cuando en realidad el retardo se debió a una causa extraña no imputable a la contribuyente”¹⁴⁰.

Si el legislador tributario se hubiese referido a secas a intereses, no habría duda que los mismos procederían en forma *objetiva*, es decir, automáticamente y sin consideración alguna de la causa generatriz del incumplimiento, sin que fuere nece-

¹⁴⁰ Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, Gerencia Jurídico Tributaria, Oficio No. GJT-DRAJ-A-2002-700 de fecha 3 de abril de 2002, caso: Thomson CFS de Venezuela, C.A.

sario indagar las razones por las cuales el deudor no satisfizo en tiempo oportuno la deuda tributaria. En este hipotético escenario, el mero vencimiento del plazo legalmente establecido para pagar haría nacer la obligación accesoria de pagar intereses, sin que tal ligamen resultare afectado o alterado por algún hecho o acontecimiento extraño a la simple constatación matemática del retardo.

Esto es lo que ocurre en España, en donde a pesar de que la Ley General Tributaria califica los intereses causados por el retardo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias como de *demora*, en realidad no lo son, pues como explica con acierto JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ, 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 que se exige el mal llamado interés de demora, sin que se produzca este requisito de la culpabilidad en el retraso, consustancial con el concepto de mora"¹⁴¹.

El Código Orgánico Tributario venezolano usa en su artículo 66 la palabra *moratorios* para aludir al tipo de intereses que genera el incumplimiento de la obligación. El uso de esta expresión 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 tipos de interés, y esta es, ateniéndose al derecho común, el carácter *doloso* o *culposo* del retardo en el cumplimiento que da lugar a los mismos.

Leer el artículo 66 en forma distinta y concluir que el legislador dijo más de lo que quería (*dixit plus quam voluit*) o quiso decir menos de lo que expresa la ley, es violar un principio cardinal de la hermenéutica jurídica, recogido en el artículo 4 del Código Civil y reproducido por el artículo 5 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual a la ley *debe* atribuírsele el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras y 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.

Como corolario de todo lo expuesto conviene advertir que no es posible invocar el manido argumento según el cual *lo accesorio sigue la suerte de lo principal*, queriendo significar con el mismo que, si como hemos reconocido, las causas extrañas no imputables no excusan al sujeto pasivo del tributo del cumplimiento de la obligación tributaria principal, tampoco pueden excusarlo del pago de los intereses, que no son más que accesorios de ésta. Este argumento de interpretación no encuentra aplicación alguna simple y llanamente porque la ley no lo permite. En derecho lo accesorio sigue la suerte de lo principal, a menos que la ley disponga otra cosa, tal como ocurre en el caso de la obligación tributaria con los intereses moratorios, pues aunque no hay duda que éstos son accesorios de aquélla, no siempre han de seguir su suerte.

¹⁴¹ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. *Régimen Jurídico de los llamados 'intereses moratorios' en materia tributaria (Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*. Civitas, Madrid, 1994, pp. 142-143.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, en fallo de fecha 27 de septiembre de 2005, caso LERMA, C.A., ha dicho que: “...*La finalidad de dichos intereses es indemnizatoria, debido a que **no se pretende castigar un retraso culpable**, sino de compensar financieramente por el retraso en el pago de la deuda tributaria...*” (Resaltado y subrayado nuestro)¹⁴².

Ciertamente la finalidad de los intereses de mora es indemnizatoria y no punitiva, porque su objetivo es reparar el *daño* que causa el retraso en el cumplimiento de la obligación. En este caso la situación es idéntica a lo que ocurre en el Derecho Civil, con respecto al cual dijimos que los intereses de mora tienen siempre y en todo caso un carácter *indemnizatorio* del daño que se ha ocasionado al acreedor al privarlo de satisfacer su crédito en el plazo previsto. Esto ha sido reconocido así desde vieja data y hasta nuestros días por la jurisprudencia. En efecto, la Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, en sentencia N° 253 del 20 de octubre de 1948, señaló que: “...*los intereses moratorios liquidados a los contribuyentes **no constituyen una sanción pecuniaria, sino una indemnización** que la Nación legalmente establece a su favor, no procediendo por tanto el Recurso de gracia ante el Ministro que se establece para las multas.*” (Destacados y subrayados nuestros). Este criterio ha sido reiterado por toda la jurisprudencia posterior a nuestro primer Código Orgánico Tributario.¹⁴³

El Derecho Tributario reacciona frente al incumplimiento de la obligación tributaria mediante dos mecanismos totalmente distintos; uno que es manifestación del *ius puniendi* del Estado y que persigue disuadir y en su caso corregir mediante un 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 (intereses moratorios).

Pero el carácter no punitivo de los intereses de mora, nada tiene que ver con los presupuestos necesarios para su existencia. Por lo tanto, hay que entender la sentencia antes citada en el sentido de que los intereses de mora no pretenden *castigar* el retraso culpable en el cumplimiento de la obligación, sino indemnizar el daño que ese retraso culpable ha causado al ente exactor. Reiteramos que sin culpa no hay mora y sin mora no hay intereses *moratorios*.

Por lo que respecta al tema de la liquidez, en el derecho común la existencia de la mora, y por ende de los intereses moratorios, está supeditada a la *liquidez* de la deuda, en virtud del principio *in illiquidis non fit mora*. Un crédito será líquido

¹⁴² Criterio reiterado en el fallo del TSJ/SPA de fecha 22 de marzo de 2007, caso: *Applica, C.A.*

¹⁴³ Cf. Ss. CSJ/SPA, 10 de agosto de 1993 caso: MADOSA, CSJ/CP, 14 de diciembre de 1999, caso: *Oswaldo Páez-Pumar et all contra artículo 59 del Código Orgánico Tributario*; TSJ/SPA, 28 de septiembre de 2005, caso: *Lerma, C.A., et passim*.

cuando su monto ha sido determinado o como ha sostenido la jurisprudencia, será aquel en el que esté: “...*determinada la extensión de las prestaciones debidas*”.¹⁴⁴

Pareciera entonces que, en principio, es preciso que la obligación tributaria sea determinada a los fines de que el deudor pueda conocer la extensión de sus prestaciones y, hasta tanto ello no ocurra, no puede haber un retardo en el cumplimiento generador de intereses moratorios. En este aspecto la jurisprudencia ha sido cambiante.

En la conocida sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 10 de agosto de 1993, dictada en el caso MADOSA, se expresa lo siguiente:

“...para que el obligado al pago pueda proceder a efectuar éste, debidamente, debe proveérsele del instrumento idóneo a través del cual pueda consignar en las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales las cantidades adeudadas, dentro de los plazos que le son concedidos. Este instrumento de pago debe contener, la fecha y el lugar de emisión; número que identifica la liquidación del impuesto a pagar; ejercicio o período, fiscal al cual corresponde el tributo liquidado; monto y concepto del crédito fiscal a pagar; indicación de la Oficina Receptora de Fondos Nacionales donde debe consignarse el pago; fecha cierta en que ha de efectuarse éste, o el plazo que se le ha concedido para la cancelación. Así, frente a esta plena identificación y certeza del crédito fiscal a pagar y la fecha del vencimiento para el cumplimiento de esta obligación, si el pago se realiza fuera del plazo concedido legalmente para ello o con posterioridad en la fecha señalada, a tal fin, el obligado se constituye en mora frente al sujeto activo acreedor del tributo y sólo entonces se generan los intereses moratorios establecidos en las disposiciones legales pertinentes”.

Como primer requisito para que se genere la mora, la sentencia coloca 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*”.

Posteriormente, en fecha 7 de abril de 1999, caso: *César Montes Sucesores, C.A.*, la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa/Especial Tributaria con ponencia del Conjuez HUMBERTO D’ASCOLI CENTENO, cambia totalmente y por primera vez analiza de manera profunda la aplicabilidad de las condiciones de *liquidez y exigibilidad* de la deuda tributaria para que nazcan los intereses moratorios.

En esta decisión, que es el punto de quiebre con respecto a la doctrina que durante años venían sosteniendo tanto la extinta Corte Suprema de Justicia como los Juzgados Superiores en lo Contencioso Tributario, se dice lo siguiente:

¹⁴⁴ TSJ/SPA, No. 00128, del 18 de febrero de 2004, expediente: 2003-0810, caso: *Gustavo Briceño Vivas et all.*

“El análisis de la disposición contenida en el artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982 lleva a concluir que la obligación de pagar intereses de mora aparece vinculada a una hipótesis concreta y específica que es **‘la falta de pago dentro del término establecido’**, preceptuando de manera expresa que la obligación surge **‘sin necesidad de actuación alguna de la administración tributaria y se extiende hasta la extinción de la deuda’** (...) en el precepto contenido en el artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982, es manifiesto que la intención legislativa fue la de evitar que pudieran entenderse que la liquidación de la obligación principal (tributo) por la administración, ante la omisión del sujeto pasivo, fuese requisito necesario para la mora del deudor y, en consecuencia, para el nacimiento de la obligación tributaria accesoria de pagar intereses moratorios. Esto, unido a la aplicación del sistema de autoliquidación ya implantado, al nacimiento de la obligación tributaria con la realización del hecho imponible y al carácter declarativo y no constitutivo de la liquidación, expresamente aceptados en el Código Orgánico Tributario (artículo 36 y 111, respectivamente), impuso un cambio total en la oportunidad y momento para la causación de los intereses moratorios y en la forma y período para su cálculo. El texto del artículo 60 vinculó la causa de la obligación de pagar intereses a la **falta de pago dentro del término establecido**, independientemente de que hubiese habido la actuación de la administración para hacer líquida la obligación principal o para “requerir” el pago o notificar el monto. El precepto normativo contenido en el art. 60 Código Orgánico Tributario pone de manifiesto que en él no se plantea vinculación ni coincidencia necesaria entre el nacimiento de la obligación de pagar intereses moratorios y la condición de liquidez de la obligación tributaria principal. No sería el acto de liquidación de la obligación principal un requisito del hecho generador del débito fiscal constituido por los intereses moratorios y si, en la práctica, el cálculo y liquidación de los intereses moratorios exige la cuantificación de la obligación tributaria principal que servirá de base para el cálculo, el posterior cobro y la recaudación de aquellos, esto no implica que los intereses moratorios no puedan nacer con anterioridad a la liquidación de la obligación principal, de tal manera que la liquidación de esta última sería requisito u operación material necesaria para calcular los intereses pero no para hacerlos nacer. La obligación de pagar intereses es una obligación accesoria que nace sobre la base de una obligación o deuda existente, se origina en el retardo en el cumplimiento de la obligación principal y su carácter accesorio determina que para que la misma nazca lo indispensable es que exista una obligación principal, la que es el elemento de capital importancia. En efecto, como afirma la representación fiscal, la determinación del tributo no tiene carácter constitutivo sino declarativo y la obligación tributaria principal (tributo) nace al producirse el hecho generador descrito por la Ley y no al liquidarse el tributo. Así, si la obligación de pagar intereses moratorios tributarios solo tiene como presupuesto necesario **la existencia de una deuda tributaria** y su nacimiento se encuentra dominado por el elemento **“mora”**, sería el retardo en el cumplimiento de la obligación principal ya existente, aún cuando no necesariamente liquidada, lo que hace nacer la obligación de pagarlos. **La mora** establecida en el artículo 60 es mora ex-lege y deriva de la no

ejecución de una obligación de pagar una cantidad de dinero dentro de un plazo establecido o fijado por la Ley, en cuyo caso el solo vencimiento de ese plazo produce **“la mora”** generadora de los intereses. Los intereses moratorios que regula el artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982, son **intereses legales** que se producen de pleno derecho y **automáticamente** al producirse la situación de hecho prevista en su dispositivo sin que se requiera ninguna otra condición o actuación para el nacimiento de la obligación de pagarlos. Los intereses surgen por el solo vencimiento del plazo dado por la ley para cumplir la obligación sin que este cumplimiento se haya producido, y no es necesaria la **liquidación** de la obligación principal, ni el **requerimiento** de pago, ni **ninguna otra actuación** por parte de la administración para que ellos comiencen a correr desde el momento mismo en que termina el plazo establecido por la norma. Resulta evidente de la disposición del Código Orgánico Tributario que el solo vencimiento del plazo para el pago, sin que este último se hubiese realizado, es presupuesto suficiente y único para que los intereses moratorios se **causen**. La indudable conclusión que surge sobre la base de lo expuesto es que **la liquidez de la deuda principal no es presupuesto necesario para la obligación de pagar intereses moratorios, entre otras razones porque se desprende así del derecho positivo y de lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario de 1982”** (Los destacados son de la Sala).

Como puede advertirse, la sentencia anteriormente citada contiene importantes conclusiones. En primer lugar, aclara la diferencia entre la regulación de los intereses moratorios contenida en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, que sujeta el nacimiento de los intereses moratorios a la *exigibilidad* de la deuda tributaria principal, y la del Código Orgánico Tributario de 1982, que suprime este requisito y sólo alude a que la falta de pago dentro del término establecido hace surgir sin necesidad de actuación alguna de la administración tributaria, la obligación de pagar intereses de mora.

Luego, el fallo explica que esta regulación unida a la aplicación del sistema de autoliquidación ya implantado, al nacimiento de la obligación tributaria con la realización del hecho imponible y al carácter declarativo y no constitutivo de la liquidación, expresamente aceptados en el Código Orgánico Tributario, impuso un cambio total en la oportunidad y momento para la causación de los intereses moratorios y en la forma y período para su cálculo.

Así, según el fallo citado, el Código no establece 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 obligación tributaria principal sin que ésta haya sido satisfecha.

Finalmente, en la sentencia citada se sostiene que si bien el cálculo y liquidación de los intereses moratorios exige la cuantificación de la obligación tributaria principal que servirá de base para el cálculo, el posterior cobro y la recaudación de aquellos, esto no implica que los intereses moratorios no puedan nacer con anterior-

ridad a la liquidación de la obligación principal, de tal manera que la liquidación de esta última sería requisito u operación material necesaria para calcular los intereses pero no para hacerlos nacer.

Durante ese mismo año, la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia se aparta del criterio anterior y en sentencia de fecha 14 de diciembre de 1999, caso: *Justo Oswaldo Páez-Pumar et all contra artículo 59 del Código Orgánico Tributario*, retoma el criterio de la sentencia *Madosa* y señala que:

“Cuando se prevén los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario se evidencia la necesidad de observar un plazo (precisamente para determinar el incumplimiento de la contraprestación) dentro del cual ha de realizarse el pago y un acto administrativo definitivamente firme que así lo disponga en atención a las disposiciones legales pertinentes, so pena de que el contribuyente incurra en mora respecto de su obligación fiscal”.

Este criterio es posteriormente ratificado por el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, mediante sentencia de fecha 26 de julio de 2000, caso: *Freddy Orlando Sancler* y en Sala Político-Administrativa, por sentencia de fecha 1 de junio de 2004, caso *Sucesión Lorenzo Alejandro Mendoza Quintero*.

Más adelante, la jurisprudencia cambia de nuevo a través del fallo del Tribunal Supremo de Justicia, en la Sala Político-Administrativa, de fecha 28 de septiembre de 2005, caso: *Lerma, C.A.*, en el cual se expresa que:

“...la obligación de pagar intereses de mora atiende a la ‘falta de pago dentro del término establecido’, independientemente de que hubiese habido actuación de la propia Administración Tributaria para hacer líquida la deuda o para requerir el pago, según se trate (...) En tal orden de ideas, debe señalarse que la determinación del tributo no tiene naturaleza constitutiva sino declarativa y la obligación tributaria principal nace al producirse el hecho generador y no al liquidarse la exacción. Así, si la obligación de pagar intereses moratorios sólo tiene como presupuesto necesario la existencia de una deuda tributaria y su nacimiento se encuentra dominado por el elemento mora, sería el retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria ya existente, aún cuando no necesariamente esté liquidada, la situación que origina la obligación de pagarlos. En definitiva, los requisitos para la existencia de la mora en materia tributaria serían, en primer lugar, i) la manifestación de un retraso en el cumplimiento de una obligación y, ii) la liquidez y exigibilidad de dicha obligación producto de un proceso de determinación tributaria. En este sentido, la mora establecida en el artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982, aplicable *rationae temporis*, es una mora ex lege, que deriva de la no ejecución de una obligación de pagar una cantidad de dinero dentro de un plazo fijado por la Ley, en cuyo caso el solo vencimiento de ese plazo produce la mora generadora de los intereses; por lo tanto, se producen automáticamente al verificarse la situación de hecho prevista en su dispositivo, sin que se requiera ninguna otra condición o actuación para el nacimiento de la obligación de pagarlos”.

Esta decisión fue ratificada por el Tribunal Supremo de Justicia, entre otras, mediante sentencias de fecha 13 de octubre de 2005, caso *Sudamtex*, 11 de octubre de 2006, caso *Telcel* y 21 de marzo de 2007, caso *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*.

Es decir, tal como lo señalan los cuatro fallos citados “...*la obligación tributaria principal nace al producirse el hecho generador y no al liquidarse la exacción*” de modo que “...*si la obligación de pagar intereses moratorios sólo tiene como presupuesto necesario la existencia de una deuda tributaria y su nacimiento se encuentra dominado por el elemento mora, sería el retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria ya existente, aún cuando no necesariamente esté liquidada, la situación que origina la obligación de pagarlos...*”.

No obstante lo expuesto, todas las sentencias citadas contienen una frase un tanto contradictoria, pues luego de afirmar que no es necesaria la liquidez de la deuda tributaria para que se causen los intereses moratorios, expresan que uno de los requisitos para la existencia de la mora en materia tributaria es “...*la liquidez (...) de dicha obligación producto de un proceso de determinación tributaria*”. O sea, no sólo se reintroduce la *liquidez* de la deuda tributaria como un requisito de causación de los intereses, cuando antes se ha dicho que no es necesario para ello que la deuda sea liquidada, sino que la liquidez misma ya no surge de la ocurrencia del hecho imponible como lo sugieren las sentencias, por ser la obligación tributaria una obligación *ex lege*, sino de un *proceso de determinación tributaria*, con lo cual no se acaba de entender si de acuerdo con estos fallos la determinación y su firmeza es necesaria o no para que la deuda sea líquida y, por ende, para que haya mora.

El problema ha sido muy bien resumido por el profesor ROMERO-MUCI, quien con acierto señala que: “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) del 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 del cual la obligación tributaria deviene líquida (...) 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 sea líquida y exigible y por lo tanto, generadora de intereses moratorios, sea efectuada por el contribuyente o

por la Administración, y particularmente, en los caso de reparos o ajustes a la autoliquidaciones realizadas por el contribuyente.”¹⁴⁵

Coincidimos con el profesor ROMERO-MUCI y con el criterio sentado por la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa/Especial Tributaria, en la sentencia de fecha 7 de abril de 1999, caso: *César Montes Sucesores, C.A.*, en el sentido de que la liquidez de la obligación tributaria y el acto de la liquidación, no son eventos coincidentes. 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, contiene todos los elementos que son necesarios para 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 tiene carácter 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 del tributo 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 efectos jurídicos al momento en que el hecho generador se produjo.

Ahora bien, aun cuando es cierto que la obligación tributaria existe cuando se produce el hecho imponible independientemente de que se haya autoliquidado o determinado de oficio el tributo, resulta que 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 oficiosa, el acto administrativo de 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.

Este último criterio fue el sostenido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en la decisión de fecha 13 de julio de 2007, caso: *Telcel, C.A.*, y recogido en la sentencia de la Sala Político-Administrativa de fecha 26 de septiembre de 2007, caso: *Inmobiliaria Capricho, C.A.*, según se verá más adelante.

En la teoría general de las obligaciones, un crédito es exigible cuando la obligación de cumplir no está sometida a un término o condición suspensiva y que para la jurisprudencia, la obligación exigible es la que ha “...sido *contraída en forma pura y simple, sin estar sometida a término o condiciones suspensivas no cumpli-*

¹⁴⁵ ROMERO-MUCI, H. *Lo racional y lo irracional de los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario*. AVDT, Caracas, 2004

das”¹⁴⁶. Sólo el cumplimiento tardío de la obligación *exigible* es susceptible de constituir al deudor en mora.

La doctrina española más autorizada sostiene al respecto que: “Si, como señalábamos al principio de las presentes reflexiones la condición consustancial para la exigibilidad de los intereses que venimos estudiando era la existencia de una obligación pecuniaria jurídicamente debida y el incumplimiento de los plazos en los que dicha obligación tuvo que ser realizada, parece obvio que, en principio, la exigibilidad de dicha obligación principal se convierta en un requisito de la exigibilidad de los intereses nacidos para compensar la falta de pago de aquélla. De esta forma, la exigencia de este requisito de la exigibilidad de la obligación principal penetra como elemento constitutivo del propio nacimiento de la obligación accesoria de pagar intereses...”¹⁴⁷

En la sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 10 de agosto de 1993, dictada en el caso *Madosa*, se expresa lo siguiente:

“Así, al no existir un crédito representado en, una cantidad líquida y exigible, de plazo vencido, no puede pretenderse cobrar al obligado Intereses moratorios, por cuanto no se encuentra dado el supuesto legal para su procedencia.

Resulta, pues: evidente 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, indicado 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, 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 de 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).

Como puede advertirse, la decisión citada parte de la premisa de que la exigibilidad de la obligación tributaria está supeditada a la existencia de un instrumento de

¹⁴⁶ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00128, del 18 de febrero de 2004, expediente: 2003-0810, caso: *Gustavo Briceño Vivas et all.*

¹⁴⁷ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. *Régimen jurídico...Cit.*, p. 147.

pago, notificado al deudor, en el cual se le indique el monto a pagar y la fecha de vencimiento de la obligación, y que sólo a partir de la verificación de ese vencimiento, y suponiendo que no hubiesen sido suspendidos los efectos del acto administrativo de liquidación por la interposición de recursos o que habiéndose presentado éstos, los mismos hubiesen sido declarados sin lugar y el acto hubiere quedado firme, es que la obligación se hace exigible y pueden entonces causarse los intereses de mora¹⁴⁸.

También en este punto la sentencia de fecha 7 de abril de 1999, caso: *César Montes Sucesores, C.A.*, de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa/Especial Tributaria con ponencia del Conjuez HUMBERTO D'ASCOLI CENTENO, cambia el criterio imperante:

“En cuanto a la **“exigibilidad”** es requisito adaptado o adaptable a las distintas circunstancias por los distintos sistemas de gestión del tributo: autoliquidación o liquidación por la administración. En este aspecto, la **“exigibilidad”** de la obligación tributaria se ha querido remitir y asimilar a las características de la **“exigibilidad”** establecida para las obligaciones civiles, en las cuales se requiere que la obligación para ser **“exigible”**, no debe estar sometida ni a **“término”** ni a **“condición suspensiva”**. Respecto a la **“condición”** la doctrina ha señalado que en el marco de la obligación legal no es admisible una condición que la sujete, tratándose de obligaciones *ex-lege*, como sería el caso de las obligaciones tributarias, la condición no puede tener lugar. La obligación *ex-lege* nace, automáticamente, por el solo cumplimiento del presupuesto previsto en la ley sin que pueda sujetarse a una modalidad impuesta por la voluntad de las partes y, según lo dispuesto en el texto del Código Orgánico Tributario (artículo 33), la obligación nace al darse en la práctica el hecho generador previsto en la Ley. La situación varía en cuanto al **“término”** como elemento del cual puede depender la exigibilidad de la deuda, pues este si adquiere en las obligaciones tributarias una mayor relevancia, si se tiene en cuenta que la exigibilidad del cumplimiento de la obligación puede estar sometida a un **“término”**. De existir ese **“término”**, establecido por la ley, mientras el mismo no se haya vencido el cumplimiento de la obligación no podrá exigirse y, en consecuencia, tampoco podrá ocurrir el retardo o tardanza que originaría la *“mora”* y como efecto de ella los respectivos intereses. En la materia tributaria se tiene en cuenta que dentro de un marco generalizado de sistemas de autoliquidación, el sujeto pasivo queda sometido al cumplimiento de una serie de plazos y procedimientos que se establecen con el fin de no retardar indefinidamente la exigibilidad de la deuda tributaria y con el objeto de que para la hipótesis de que el sujeto pasivo no los cumpla no se haga necesario esperar la actuación de la administración para considerar **“exigible”** el tributo. Orientados en el sentido antes expuesto en los sistemas de gestión por autoliquidación y en aquellos en

¹⁴⁸ Este criterio tiene su origen en la S. de la CSJ/SPA del 17 de mayo de 1983, caso: *Shell de Venezuela*.

que la liquidación hecha por la administración no pueda realizarse sin el concurso del sujeto pasivo a través de la declaración, se elimina la liquidez de la deuda como presupuesto de la exigibilidad y se somete el cumplimiento de la obligación a un término durante el cual, aun cuando la obligación ya ha nacido, el acreedor encuentra suspendido su derecho a cobrar el tributo causado y el deudor su obligación de pagarlo pero, una vez cumplido el término, la obligación se hace exigible por el solo vencimiento del mismo. En estos casos, el nacimiento de la obligación y el momento en que ella se hace **exigible** se encuentran distanciados y, entre ambos, media un plazo determinado por la Ley. En ocasiones, las normas reguladoras del tributo desplazan la oportunidad del pago de la obligación a un momento posterior al de su surgimiento y para esto señalan un plazo dentro del cual el deudor debe liquidar (autoliquidación) y pagar, al vencimiento de este plazo o términos es necesario adjudicarle un valor y unos efectos siendo uno de ellos el de hacer **“exigible”** la deuda. La doctrina y la jurisprudencia admiten que, en los casos en que a la obligación tributaria se le aplica el sistema de autoliquidación, la cualidad de **“exigibilidad”** de la deuda se produce de forma inmediata al vencimiento del plazo establecido reglamentariamente para hacer la declaración y efectuar el ingreso. Se acepta que en estos casos la **“exigibilidad”** se produce por ministerio de la ley y sin necesidad de requerimiento o actuación expresa y previa de la administración tributaria, es también una exigibilidad por la ley. En el caso de tributos autoliquidados la **“exigibilidad”** de la deuda tributaria se produce por el solo vencimiento del plazo que la normativa aplicable establezca para efectuar la declaración y pago, aun cuando no se haya producido la “liquidación” previa de su monto. En el caso de los intereses moratorios regulados en el texto del artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982, la falta de mención expresa a la **“exigibilidad”** de la deuda como requisito para la obligación de pagar intereses y la utilización de la expresión “falta de pago dentro del término establecido”, permite concluir, conforme a lo hasta ahora expuesto, que tal cualidad concurre en ella en el momento en que finaliza ese término y que este es el plazo previsto para el pago señalado en la Ley, o en la reglamentación, que regule cada tributo. La expresión “falta de pago dentro del término establecido para ello” alude, sin duda, al plazo que la normativa que regula el tributo establece y que en el caso de sistemas de autoliquidación suele coincidir con el plazo dado para autoliquidar. Por lo demás el vencimiento del plazo como elemento y oportunidad de la exigibilidad de la deuda concreta el momento de la causación de los intereses moratorios, independientemente de los recursos administrativos o judiciales interpuestos, pues estos inciden sobre los efectos (ejecutividad y ejecutoriedad) del acto de determinación de la obligación tributaria y no sobre la situación jurídica acaecida. En consecuencia, a partir de la vigencia del artículo 60 del Código Orgánico Tributario, los intereses moratorios se causan al fin del término dado para su pago y se calculan desde que termina el lapso dado para declarar y pagar hasta que este, efectivamente, se realice”.

En la sentencia citada, el juzgador comienza dejando claro que la exigibilidad de la obligación no tiene idéntico tratamiento en la teoría general de las obligacio-

nes y en el Derecho tributario, básicamente porque siempre y en todo caso la obligación tributaria deriva de la ley y no del acuerdo de voluntades de las partes. Por lo tanto, la obligación no es exigible porque no esté sometida a término o condición, sino porque la ley impone la exigibilidad, aun cuando pueda establecerse un término para su cumplimiento, vencido el cual es que se causarían los intereses moratorios.

Por lo que respecta a la suspensión de los efectos del acto administrativo de determinación tributaria, la sentencia señala que ésta incide sobre la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo de determinación tributaria, pero no sobre la situación jurídica acaecida.

Este criterio es abandonado posteriormente por la Corte pero en Sala Plena, en la ya citada sentencia de fecha 14 de diciembre de 1999, caso: *Justo Oswaldo Páez-Pumar et all contra artículo 59 del Código Orgánico Tributario*, donde como hemos dicho se retoman los criterios de la sentencia *Madosa*:

“(...) una interpretación constitucional del interés moratorio exige su consideración como mecanismo resarcitorio y no punitivo y, de allí, la interpretación de la exigibilidad como vencimiento del plazo con base a los principios aplicables a las obligaciones de naturaleza civil, esto es, la exigencia del vencimiento de los plazos para su pago o impugnación o la firmeza de la obligación producida como consecuencia de la decisión de los recursos que se hayan ejercido, a los fines del cálculo de los intereses moratorios, insiste la Corte en que a la luz de la redacción del artículo 59, no queda duda de que la exigibilidad, como se había venido interpretando por el Supremo Tribunal, en su Sala Político-Administrativa, es presupuesto de la indemnización por mora allí prevista. Consecuencialmente, los intereses moratorios deben calcularse a partir de la fecha en que, habiéndose determinado y liquidado el impuesto a pagar y siendo exigible la obligación, el contribuyente incurrió en mora y no desde el día siguiente a aquel en que termina el ejercicio respectivo. Estos intereses suponen una obligación dineraria cuyo objeto es una cantidad líquida concretamente, un impuesto definitivamente exigible y liquidado con expresión de su monto (...) Cuando se prevén los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario se evidencia la necesidad de observar un plazo (precisamente para determinar el incumplimiento de la contraprestación) dentro del cual ha de realizarse el pago y un acto administrativo definitivamente firme que así lo disponga en atención a las disposiciones legales pertinentes, so pena de que el contribuyente incurra en mora respecto de su obligación fiscal”.

Como se observa, la Sala Plena de la extinta Corte Suprema de Justicia, insiste en la aplicabilidad de los principios de la teoría general de las obligaciones en el caso de las obligaciones tributarias y en concreto en cuanto a la exigibilidad de las mismas. De acuerdo con este criterio, para que se produzca la mora es preciso que exista un acto de determinación tributaria definitivamente firme, en el cual se liquide el tributo.

Esta posición es ratificada por el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, mediante sentencia de fecha 26 de julio de 2000, caso: *Freddy Orlando Sancler* y en Sala Político Administrativa, por sentencia de fecha 1 de junio de 2004, caso *Sucesión Lorenzo Alejandro Mendoza Quintero*. En esta última decisión se expresa al respecto lo siguiente:

“...los intereses moratorios no se sitúan al tiempo de la ocurrencia del hecho imponible, sino al momento de su exigibilidad, ocasión que puede perfectamente acaecer en un momento incluso posterior al acto de determinación o de liquidación tributaria. De cualquier forma, abunda la Sala que aún cuando coincidan o no los actos del hecho generador de la obligación tributaria con su determinación y liquidación, lo que interesa a los efectos del inicio del cálculo de los intereses de mora es la efectiva exigibilidad de la deuda tributaria. Asimismo, se advierte que el requisito de la exigibilidad, aún siendo la condición más próxima al comienzo del cómputo de los intereses moratorios, no es un requerimiento suficiente a los fines de la generación de dichos intereses. Para que ello suceda, es imprescindible que haya ocurrido el hecho imponible, que se haya determinado la deuda (certitud) y que la misma se haya liquidado (liquidez), éstas dos últimas circunstancias que componen, junto con la exigibilidad, lo que normalmente se conocen como los tres elementos para la existencia material de la mora. Por lo tanto, esta Sala considera que los intereses moratorios deben calcularse a partir de la fecha en que, habiéndose determinado y liquidado el impuesto a pagar y siendo exigible la obligación, el contribuyente incurrió en retraso y no desde el día siguiente a aquel en que termina el ejercicio respectivo. Estos intereses suponen una obligación dineraria cuyo objeto es una cantidad líquida concretamente, un impuesto definitivamente exigible y liquidado con expresión de su monto.

Cuando se prevén los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario, se evidencia la necesidad de observar un plazo, precisamente para determinar el incumplimiento de la contraprestación, dentro del cual ha de realizarse el pago y un acto administrativo definitivamente firme que así lo disponga en atención a las disposiciones legales pertinentes, so pena de que el contribuyente incurra en mora respecto de su obligación fiscal. Con base en los razonamientos que preceden, esta alzada aprecia que la exigibilidad de la deuda tributaria es un elemento esencial para que se causen los intereses moratorios”.

La sentencia concluye que además del vencimiento del plazo para cumplir con la obligación tributaria, debe haber un acto administrativo de determinación tributaria *definitivamente firme* que liquide el tributo. Según la decisión citada, son cuatro los requisitos para la causación de los intereses de mora: (i) la ocurrencia del hecho imponible; (ii) la determinación de la deuda (que denomina certitud), (iii) la liquidación de la deuda; y (iv) la exigibilidad.

Al igual que al pronunciarse sobre el requisito de la liquidez, el Tribunal Supremo de Justicia, en la Sala Político-Administrativa, vuelve a modificar su criterio mediante decisión de fecha 28 de septiembre de 2005, caso: *Lerma, C.A.*, en el cual

se retoma, sin decirlo expresamente y no con la misma precisión y profundidad, el criterio sentado en el caso *César Montes Sucesores, C.A.*:

“...en materia fiscal se somete el cumplimiento de la obligación a un término durante el cual, aun cuando la obligación ya ha nacido, el acreedor (Administración Tributaria) encuentra suspendido su derecho a cobrar el tributo causado y el deudor su obligación de pagarlo; pero, una vez cumplido el término, la obligación se hace exigible por el solo vencimiento del mismo. En estos casos, el nacimiento de la obligación principal y el momento en que ella se hace exigible se encuentran temporalmente distanciados, y entre ambos, media un plazo determinado por la Ley. En efecto, se pueden plantear casos en que las normas reguladoras del tributo desplazan la oportunidad del pago de la obligación principal a una oportunidad posterior a la de su surgimiento y para esto señalan un plazo dentro del cual el deudor debe liquidar y pagar. Al vencimiento de este plazo es necesario adjudicarle un valor y unos efectos siendo uno de ellos el de hacer exigible la deuda. En definitiva, se advierte que la falta de mención expresa en el artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982 de la exigibilidad de la deuda principal como requisito para la obligación de pagar intereses y la utilización de la expresión “falta de pago dentro del término establecido”, permite concluir, conforme a lo hasta ahora expuesto, que tal cualidad concurre en ella en el momento en que finaliza ese término y que este es el plazo previsto para el pago señalado en la Ley, que regula cada tributo. Por lo tanto, el vencimiento del plazo como elemento y oportunidad de la exigibilidad de la deuda tributaria, concreta la oportunidad de la causación de los intereses moratorios, independientemente de los recursos administrativos o judiciales interpuestos, pues éstos inciden sobre los efectos (ejecutividad y ejecutoriedad) del acto de determinación de la obligación tributaria y no sobre la situación jurídica acaecida”.

De acuerdo con esta sentencia, una vez traspasado el lapso para el cumplimiento previsto en la ley para la extinción de la obligación tributaria, surge de manera automática el comienzo del período de mora, el cual tiene como presupuesto la tardanza, el retraso o la falta de puntualidad en el pago de la deuda tributaria.

El criterio sentado en este fallo fue ratificado, entre otros, en las sentencias del Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Político-Administrativa, de fecha 11 de octubre de 2005, caso *Sudamtex*, 10 de octubre de 2006, caso *Telcel* y 21 de marzo de 2007, caso *Applica de Venezuela, C.A.*

Según estas decisiones, la obligación tributaria es exigible cuando ha ocurrido el hecho imponible y se ha vencido el plazo previsto en la ley para su cumplimiento voluntario por el sujeto pasivo, con prescindencia de que el tributo haya sido autoliquidado por el contribuyente o responsable o determinado de oficio por la Administración Tributaria, pues tal determinación no tiene efectos constitutivos sino declarativos. De allí que, los intereses moratorios comiencen a computarse desde el instante mismo en que puede considerarse incumplida tempestivamente la obligación, que es precisamente cuando el señalado plazo se ha vencido sin que se haya materializado la declaración y pago del tributo.

De nuevo y como ya hemos adelantado, el criterio antes expuesto fue abandonado, ahora por sentencia vinculante de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 13 de julio de 2007, caso: *Telcel, C.A.*, en la cual se ha establecido lo siguiente:

“...desde la oportunidad en que esta Sala dictó su fallo No. 818 del 26 de julio de 2000, con ocasión de la aclaratoria de la decisión dictada por la Corte en Pleno de la Corte Suprema de Justicia el 14 de diciembre de 1999, hasta el presente fallo, se precisa que esta Sala Constitucional no ha modificado, ni menos aún se ha apartado en modo alguno, de la jurisprudencia reiterada en su decisión del 26 de julio de 2000, en cuanto al momento en que se causan los intereses moratorios por el incumplimiento de la obligación tributaria.

Por tal motivo, esta Sala observa que en el caso de autos, la Sala Político Administrativa se apartó de la jurisprudencia seguida por esta Sala Constitucional en la materia que nos ocupa, pues declaró que el vencimiento del plazo fijado para el cumplimiento de la obligación produce la mora generadora de intereses, los cuales se causan automáticamente sin que se requiera ninguna otra condición o actuación de la Administración Tributaria para hacer líquida la deuda o para requerir el pago.

En contraposición con lo anterior, esta Sala Constitucional, en su decisión del 26 de julio de 2000, reiteró el criterio de la “exigibilidad” de la obligación como requisito para que se generen los intereses moratorios, los cuales surgen una vez que el respectivo reparo formulado por la Administración Tributaria adquiere firmeza, bien por no haber sido impugnado o por haberse decidido y quedado definitivamente firmes las decisiones dictadas con ocasión de los recursos interpuestos, y no inmediatamente al vencimiento del plazo fijado para el cumplimiento de la obligación, con independencia de la intervención de la Administración Tributaria”.

La Sala Constitucional reitera una vez más que no es el vencimiento del plazo legal para cumplir voluntariamente la obligación tributaria lo que hace surgir la mora y, por ende, los intereses moratorios, sino la *exigibilidad* de dicha obligación, la cual se produce una vez que el reparo formulado por la Administración Tributaria adquiere firmeza, bien por no haber sido impugnado o por haberse decidido y quedado definitivamente firmes las decisiones dictadas con ocasión de los recursos interpuestos.

Dado que, conforme a lo establecido en el artículo 335 de la Constitución, los criterios de la Sala Constitucional son vinculantes para las otras Salas del Tribunal Supremo de Justicia y demás tribunales de la República, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, acogió la doctrina de aquélla, en sentencia de fecha 26 de septiembre de 2007, caso: *Inmobiliaria Capricho, C.A.*, en la cual se señala:

“...observa esta Sala que los intereses moratorios calculados por la Administración Tributaria en dicho caso resultan improcedentes, pues habiendo sido impugnada la multa impuesta por el sujeto activo, la misma no estaba firme,

incumpléndose de esta forma el requisito relativo a la exigibilidad de la obligación como presupuesto necesario para la procedencia de los aludidos intereses”.

Nótese que esta decisión se refiere a la causación de intereses moratorios con respecto al retardo en el pago de una multa cuando resulta que, en el régimen jurídico actual de los intereses moratorios, éstos sólo se causan con respecto al retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria y no en virtud del pago tardío de multas o accesorios. Lo que ocurre es que en el caso concreto decidido por la sentencia citada, se aplicó el Código Orgánico Tributario de 1994, en cuyo artículo 59 se establecía que: “La falta de pago de la **obligación tributaria, sanciones y accesorios**, dentro del término establecido para ello, hace surgir, sin necesidad de requerimiento de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses de mora...” (Destacado y subrayado nuestros), de modo pues que en los casos sujetos a la aplicación del Código de 1994, era posible la determinación de intereses de mora en el supuesto de retardo en el pago de multas o accesorios de la obligación tributaria principal, lo cual como hemos dicho no es posible bajo la vigencia de los Códigos de 2001, 2014 y 2020.

La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia señaló luego que el criterio de la Sala Constitucional antes mencionado, se aplica no sólo para el Código de 1994, sino también para el Código de 2001:

“...esta Sala observa que el pronunciamiento del a quo sobre el este punto en concreto no se ajusta a la jurisprudencia de la Sala Constitucional (vid. sentencia N° 1.490 del 13 de julio de 2007, caso: Telcel, C.A.), que recientemente ratificó el criterio expresado en la sentencia de fecha 14 de diciembre de 1999, dictada por la entonces denominada Corte en Pleno de este Máximo Tribunal, “...respecto de la oportunidad para que se generen los intereses moratorios, los cuales se producen una vez que la obligación tributaria se hace exigible, esto es, desde el vencimiento del plazo concedido para su pago, por haber transcurrido íntegramente sin haberse suspendido la eficacia del acto por la interposición de algún recurso, o bien porque de haberse impugnado legalmente, ya fueron decididos los recursos y se ha declarado firme el acto de liquidación objeto de impugnación”. Ciertamente, en el presente caso aprecia esta Alzada, que el acto de determinación del tributo omitido, no se encontraba firme a la fecha en que la Administración Tributaria Municipal liquidó los intereses moratorios, pues en fecha 22 de junio de 2005 fue interpuesto el “recurso de reconsideración” y, posteriormente, el 11 de noviembre de 2005, el recurso contencioso tributario.

De esta forma, dado el carácter vinculante del criterio jurisprudencial antes indicado **el cual es aplicable tanto para el imperio del Código Orgánico Tributario de 1994 como para el vigente**, esta Sala declara la improcedencia de los intereses moratorios determinados en la Resolución identificada con letras y números RRc/2005-09-082 del 23 de septiembre de 2005, ema-

nada de la Dirección De Hacienda de la Alcaldía del Municipio Valencia del Estado Carabobo...” (Destacado y subrayado nuestro)¹⁴⁹.

En el 2009, la Sala Constitucional revisa una decisión de la Sala Político-Administrativa que aplicó el criterio del caso *Pfizer*, y establece que dicho criterio sólo es aplicable para las obligaciones regidas por el Código de 1994, señalando lo siguiente:

“... dentro de los diversos cambios suscitados con la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001, se encuentra el aspecto vinculado a los intereses moratorios, estableciéndose una nueva regulación (artículo 66) la cual difiere en gran medida de lo pautado en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994 y con ello del criterio jurisprudencial sostenido por esta Sala sobre los intereses moratorios surgidos durante los períodos fiscales regidos bajo la vigencia de este último Código. Por lo tanto, siendo ello así y no existiendo una similitud entre las disposiciones que regulan la figura de los intereses moratorios bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994 y del Código Orgánico Tributario de 2001 que hagan presumir a esta Sala que se encuentra en presencia de un acto reeditado del órgano legislativo, este órgano jurisdiccional estima que la Sala Político Administrativa incurrió en un error al pretender extender los efectos de la interpretación realizada por esta Sala Constitucional del artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, a los intereses moratorios de las obligaciones tributarias surgidas en los períodos fiscales regidos por el Código Orgánico Tributario actual, vigente desde el 17 de octubre de 2001.”¹⁵⁰

El criterio actual está contenido en el fallo de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia 00587 de fecha 11 de mayo de 2011, en el caso: *Citibank N.A. Sucursal Venezuela*, el cual aplica para los Códigos de 2014 y 2020, por cuanto la norma respectiva no ha sufrido cambio alguno. La decisión señala lo siguiente:

“Con base en la interpretación antes transcrita, esta Sala observa que en el caso bajo estudio los intereses moratorios determinados por la Administración Tributaria, corresponden al tiempo transcurrido desde la fecha de vencimiento del plazo fijado para el pago de la obligación tributaria hasta la fecha en que efectivamente se canceló el impuesto como aceptación del reparo, por lo que resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario 2001, cuyo texto dispone lo siguiente: (...). De la norma antes transcrita se puede advertir que basta el incumplimiento en el pago de la obligación principal, para considerar que se han causado los intereses moratorios, siempre y cuando la falta de pago ocurra dentro del término fijado por el texto normativo

¹⁴⁹ S. TSJ/SPA, 07.05.08, No. 00557, caso *Pfizer Venezuela, S.A. (Pfizer I)*.

¹⁵⁰ S. SC/TSJ No. 191, 09 de marzo de 2009, caso: *Municipio Valencia del Estado Carabobo*

respectivo el cual dispone, además, que la obligación surge “sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria”. Por lo tanto, el vencimiento del plazo como elemento y oportunidad de la exigibilidad de la deuda tributaria concreta la causación de los intereses moratorios, independientemente de los recursos administrativos o judiciales interpuestos, pues éstos inciden sobre los efectos (ejecutividad y ejecutoriedad) del acto de determinación de la obligación tributaria y no sobre la situación jurídica acaecida. De conformidad con lo establecido en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, los intereses moratorios se causan desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda. En consecuencia, al verificarse en el caso bajo análisis los requisitos para la existencia de la mora tributaria acaecida durante los períodos en los que se encuentra vigente el Código Orgánico Tributario de 2001, como lo son; la manifestación de un retardo en el cumplimiento de una obligación y la liquidez y exigibilidad de dicha obligación producto de la omisión de ingresos tributarios por la contribuyente, los intereses moratorios comienzan a computarse luego del vencimiento establecido para la autoliquidación y pago de la declaración de los tributos omitidos; por tal razón esta Sala desestima la denuncia formulada por la representación judicial de la contribuyente con respecto a que la sentencia recurrida adolece del vicio de falso supuesto de derecho por errónea aplicación de la norma contenida en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario 2001. Así se decide.”

En cuanto a la necesidad de interpelación, es decir, el acto mediante el cual se intima al deudor a pagar, tenemos que en los casos en los cuales la obligación es de dar (como ocurre con la obligación tributaria) y de acuerdo con lo establecido por el artículo 1.269 del Código Civil, el deudor se constituye en mora por el solo vencimiento del plazo establecido en el contrato, de acuerdo con la regla *dies interpellat pro homine*.

Siguiendo este principio, desde que se promulgó el primer Código Orgánico Tributario ha sido establecido que la obligación de pagar intereses moratorios surge una vez vencido el término legalmente establecido para pagar, sin necesidad de actuación o requerimiento previo de la administración tributaria, de modo que en nuestro ordenamiento jurídico la mora se produce *ope legis*.

El Código vigente reafirma lo anterior al señalar que los intereses moratorios se causan de *pleno derecho*, con lo que queda absolutamente claro que no es necesaria la interpelación, lo cual es la tendencia generalizada en toda la legislación tributaria latinoamericana. La doctrina española señala que: “...la mora se produce de manera automática cuando la ley la establece efectivamente, bien de forma expresa, bien de forma implícita, lo que ha de relacionarse en materia tributaria con el aforismo *dies interpellat pro homine*, de forma que con carácter general la mora se convierte en automática...”.¹⁵¹ Por su parte, la doctrina patria más autorizada sostiene que: “...por lo que respecta a las obligaciones que tienen como suje-

¹⁵¹ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. O.c., p. 144.

to pasivo al contribuyente o al responsable, la previsión legislativa establece una mora *ex re*, esto es, una mora automática. La interpelación opera por voluntad de la ley, por el sólo vencimiento del plazo establecido”.¹⁵²

c) *Una tercera vía sobre los efectos de la determinación*

Se ha planteado en la doctrina una interesante discusión a este respecto, que desde luego desborda los límites de este libro, que no está dedicado exclusivamente a la determinación de las obligaciones tributarias.

El problema radica en precisar la naturaleza del acto de determinación tributaria, en el sentido de que una posibilidad es que dicho acto sea una declaración de conocimiento sobre la existencia o no de la obligación tributaria, lo que implica necesariamente la preexistencia de ésta y su plena exigibilidad antes del momento de la determinación. La otra alternativa sugerida es que el acto de determinación sea una declaración de voluntad de la que depende, ya no la existencia, sino la exigibilidad de la obligación tributaria. En ese caso, el acto determinativo establecería el término de cumplimiento de la obligación ya nacida *ex post facto*, a modo de necesaria *interpellatio*.

a'. *La tesis de Abache Carvajal*¹⁵³

El profesor SERVILIANO ABACHE CARVAJAL señala que, considerándose el procedimiento de determinación de la obligación tributaria *declarativo*, la determinación *declara* la existencia de la obligación tributaria nacida en el momento de la *realización* del hecho imponible, pero dice que 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*.

Sostiene que 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 lo conducen a concluir que, siendo el crédito tributario bajo determinación *incierto e ilíquido*, es sólo lógico afirmar que el mismo también es *inexigible*.

¹⁵² ROMERO-MUCI, H. *Lo racional...Cit.*, p. 77.

¹⁵³ ABACHE CARVAJAL, S. *La atipicidad de la “presunción” de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*. Colección Estudios Jurídicos, núm. 79. Fundación Estudios de Derecho Administrativo – Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2012.

Dice asimismo 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, afirma, porque 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*, porque son dos cosas e instantes *diferentes*.

ABACHE CARVAJAL complementa su argumentación con razones de índole constitucional, y señala con razón 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*- 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 para pagar 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 espinosa repetición. ABACHE CARVAJAL complementa su interesante postura con argumentos que extrae de la teoría general del derecho y la filosofía del derecho.

b'. *La tesis de Weffe*¹⁵⁴

El interesante y muy bien elaborado argumento del profesor ABACHE CARVAJAL, es contestado por otro agudo tributarista, en este caso el profesor CARLOS ENRIQUE WEFTE, quien afirma que el problema radica en descubrir la naturaleza del acto de determinación tributaria, en el sentido de que una posibilidad es que dicho acto sea una declaración de conocimiento sobre la existencia o no de la obligación tributaria, lo que implica necesariamente la preexistencia de ésta y su plena exigibilidad antes del momento de la determinación.

La otra alternativa sugerida, dice, es que el acto de determinación sea una declaración de voluntad de la que depende, ya no la existencia, sino la exigibilidad de la obligación tributaria. En ese caso, el acto determinativo establecería el término de cumplimiento de la obligación ya nacida *ex post facto*, a modo de necesaria *interpellatio*.

WEFFE señala que, dada la identidad entre las obligaciones civiles y las tributarias a este respecto, se utiliza la clasificación de las obligaciones en razón del tiem-

¹⁵⁴ WEFTE, C. De la naturaleza del acto determinativo tributario: Nuevas reflexiones sobre viejos problemas. *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*. Vol. I, No. 3, Guanajuato, enero-junio, 2015.

po de su cumplimiento, en: (i) obligaciones puras y simples; (ii) obligaciones condicionales; y (iii) obligaciones sometidas a término, como criterio para resolver el problema.

La dificultad de conocer *-a priori-* la cuantía de la obligación tributaria, en razón de la complejidad de la legislación respectiva, según él sirve de base a ABACHE CARVAJAL para entender al acto de determinación como una declaración de voluntad de la que depende la exigibilidad de la obligación tributaria.

Sostiene WEFTE que en opinión de ABACHE CARVAJAL la ley tributaria es naturalmente «indeterminada», y como tal requiere del acto de determinación, acto de voluntad del intérprete, para lograr plenamente su objeto. Sobre tales premisas, será únicamente la presunción de veracidad que dimana del acto determinativo formalmente firme, independientemente de su autoría, la que otorgará -según la tesis en comentarios- certeza, liquidez y exigibilidad a la obligación tributaria.

WEFFE indica que, de admitirse esta tesis, estas cualidades quedarían diferidas en el tiempo hasta la firmeza del acto determinativo, como una condición suspensiva potestativa del acreedor, equivalente a la *interpellatio* a la que se refiere la parte *in fine* del artículo 1.269 del Código Civil, como requisito de exigibilidad de las obligaciones condicionales.

WEFFE opina que la ley tributaria es susceptible de ser conocida, entendida y aplicada de forma racionalmente comprobable por cualquier operador jurídico, incluyendo a los contribuyentes y a los responsables (lo que, de hecho, es la base de la regla «*dies interpellat pro homine*»). Conviene señalar que esta es la tesis mayoritaria en la doctrina nacional cuyo máximo exponente es el profesor ROMERO-MUCI, porque la mora tributaria es una mora *ex re* que opera por voluntad de la ley, no del acreedor.

Sostiene WEFTE que la ley tributaria es capaz por sí misma de establecer *previamente* las condiciones y requisitos necesarios para el nacimiento de la obligación tributaria con todas sus cualidades de validez, certeza, liquidez y exigibilidad desde el momento de realización del hecho generador, y que negar la posibilidad de conocer la ley tributaria equivale a negar la propia existencia del Derecho, o a todo evento su inutilidad para determinar coactivamente la conducta humana hacia el deber ser que impone la norma.

WEFFE apunta que existe una contradicción implícita de la tesis escéptica. Si el Derecho no es tal hasta tanto lo *declaren* los tribunales, y el valor jurídico de estas decisiones depende de una *regla*, es cuando menos dudosa la autoridad de quien decide, dado que proviene de una fuente que por su *naturaleza* no es cognoscible. Esta conclusión es evidente para los casos *fáciles*, donde su simplicidad no deja lugar a dudas de cuál es la solución correcta (en nuestro caso, si la obligación tributaria existe y es válida, cierta, líquida y exigible o no).

El escepticismo interpretativo, expresado en el Derecho Tributario a través de la tesis declarativa con eficacia diferida, no estaría según WEFTE en sintonía con tres postulados fundamentales de esta disciplina, a saber: la indisponibilidad del tributo, la reserva legal tributaria y la irretroactividad de las leyes tributarias.

En conclusión, dice WEFER que la cuestión del tiempo de cumplimiento de la obligación tributaria, y en consecuencia la naturaleza del acto de determinación, pasa por una decisión racional del legislador, quien puede optar, atendiendo a la esencia de la institución regulada y a la mayor o menor complejidad de la determinación tributaria por causa del diseño del tributo y del mismo modo que lo hacen las partes en el contrato, por hacer de la obligación tributaria: (i) pura y simple, y en consecuencia de cumplimiento inmediato (ii) *sometida a condición suspensiva potestativa*, expresada en el hecho futuro e incierto de su determinación mixta o de oficio, la que -una vez realizada- fungiría como la *interpellatio* a la que se refiere la parte final del artículo 1.269 del Código Civil, y (iii) de un término final, fijo y necesario, constituido por un lapso preestablecido legalmente para que el deudor se halle en la posibilidad racional de conocer, a través de la ley, si ha nacido obligación tributaria a su cargo, y de este modo determinar con certeza su liquidez y cumplir dentro del plazo razonable que para esa operación intelectual le concede la ley.

c'. Nuestra posición

No abrigamos duda alguna de que la obligación tributaria nace con el acaecimiento en la realidad del presupuesto hipotético previsto en la norma, cuando el contribuyente realiza o se realiza con respecto a él, esa circunstancia seleccionada y tipificada por el legislador como evento matriz de la obligación tributaria.

Desde ese mismo instante la obligación existe. Sostener lo contrario implicaría que ninguna obligación *ex lege* sería tal sino no es declarada *ad nutum* por el sujeto obligado o de oficio por la autoridad encargada de aplicar la ley.

La determinación no condiciona la existencia de la obligación, ésta deriva de la ley y la determinación sólo hace que la obligación nacida, sea precisada en todos sus elementos. Además, la determinación no se realiza al margen de la ley, sino dentro de ella, de modo que la ley sí ofrece todos los elementos necesarios para conocer la existencia, cuantía y exigibilidad de la obligación.

En cuanto al argumento de que la tesis declarativa simple avalaría que una obligación inexistente pueda ser exigida mediante un acto de determinación tributaria que luego será anulado, habiéndose entonces declarado algo inexistente, también podría ocurrir que la tesis de la determinación con eficacia diferida avale que el acto de determinación confirmado por el juez contencioso declare la existencia de una obligación que en realidad nunca nació, algo que ha ocurrido en no pocos casos.

El hecho imponible y el consecuente nacimiento de la obligación tributaria, no depende de la voluntad de nadie, si ocurre, ocurre, sea determinado o no; es una realidad empírica, que puede ser desconocida adrede o por ignorancia, pero lo que no puede es ser borrada. El problema de como se hace efectiva esa obligación es distinto.

Siempre será posible que el hecho imponible determinado, no haya ocurrido jamás; y también que haya ocurrido el hecho imponible, pero nadie lo determinó nunca, y sin embargo es innegable que ocurrió.

4. *La determinación tributaria y el poder calificador de la Administración*

Dispone el artículo 16 del Código Orgánico Tributario, que al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imposables, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en el Código, puede 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 económica¹⁵⁵ perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias. Señala asimismo esta norma, que 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.

Esta norma regula la *cláusula general antielusiva* de la legislación venezolana. Su propósito evidente es el combate de la elusión ilícita, por lo que su existencia es, desde ese punto de vista, plausible. Sin embargo, su aplicación práctica requiere un alto grado de *sindéresis*, pues no es nada difícil que a través de la misma se cometan serios abusos de autoridad, rayanos en la violación de las libertades civiles fundamentales.

Conviene precisar pues, cuándo y cómo puede hacer uso la Administración Tributaria de este *poder calificador* que, huelga decirlo, es una facultad exorbitante a la que sólo debe acudir en casos excepcionales, donde existe indicios concurrentes y concordantes en cuanto a que el sujeto pasivo ha incurrido en una *abuso de las formas jurídicas* para disminuir de manera *ilegítima* sus obligaciones tributarias.

4.1. *La planificación fiscal y la economía de opción*¹⁵⁶

La planificación fiscal o el estudio de las opciones que ofrece un ordenamiento jurídico dado, para estructurar los negocios propios en la forma que sea más eficiente y menos costosa desde el punto de vista fiscal, no es ilegal y ha sido objeto de una estigmatización injusta, al ser asimilada a la elusión ilícita y a la evasión, con las cuales no tiene absolutamente nada que ver. Como ocurre con muchas otras cosas, la repetición de un error conceptual termina por calar en el lenguaje común hasta que llega un momento en que se instala una nueva percepción que nadie se atreve a discutir. Es preocupante ver a avezados especialistas evitar la frase “planificación fiscal” o pronunciarla en voz baja, como si se tratase de una impudicia.

El sentido común y un elemental ideal de justicia, indican que todos han de tener el derecho de estructurar sus asuntos, siempre dentro del marco de la Constitu-

¹⁵⁵ Sobre el tema de la *realidad económica* y su importancia para el Derecho Tributario, consúltense por todos: OCTAVIO LEAL, J.A. *La realidad económica en el Derecho Tributario*. EJV, Caracas, 2000.

¹⁵⁶ Puede verse al respecto: EVANS MARQUEZ, R.- VALLENILA TOLOSA, M. “Planificación fiscal y abuso de las formas en el derecho tributario venezolano.” *Revista de Derecho Tributario*. No. 55, AVDT, Caracas, 1992, pp. 71 y ss.

ción y las leyes, de tal manera que el pago de los tributos no suponga la expropiación del patrimonio ni la frustración de las legítimas expectativas de superación económica.

Tan cierto es lo anterior que el sistema tributario venezolano tiene como uno de sus ideales la protección de la economía y la elevación del nivel de vida de la población (artículo 316 de la Constitución). Lo primero supone que la tributación lejos de asfixiar la iniciativa privada, debe protegerla, porque sin esta última aquélla no puede existir. Lo segundo implica, por una parte, que la tributación, gestionada por funcionarios honestos y eficientes, puede servir como instrumento de distribución más equitativa de la riqueza, para compensar algunas de las desigualdades existentes a través del gasto social; y por la otra, que la fiscalidad debe permitir el normal desenvolvimiento de la economía para que aumente la riqueza en manos de más personas, y se incremente, por vía de consecuencia, la recaudación.

Resulta entonces que es una libertad inherente a la vida dentro de un Estado de Derecho, poder planificar los propios negocios de suerte que se obtengan ahorros fiscales, siempre que ello se haga, claro está, a través de los caminos que el propio ordenamiento jurídico ofrece.

Es indiscutible que los ciudadanos tienen el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, en los supuestos previstos en la ley como hechos generadores, con base en su capacidad contributiva y de acuerdo con los principios de justicia, equidad, progresividad y no confiscatoriedad. Pero lo anterior no implica, pues ello contradice las más elementales garantías de un Estado de Derecho, que los ciudadanos sólo pueden hacer aquellos negocios que estén organizados y estructurados de tal forma que aporten el mayor beneficio posible al Fisco.

Los entes exactores tienen la potestad de gravar con tributos las manifestaciones de capacidad contributiva que el legislador, y sólo éste, ha seleccionado como hechos imposables, pero no tienen derecho alguno a participar en las *ganancias* de los particulares en sus negocios ni a aspirar lucro alguno de las actividades económicas cumplidas por éstos.

De este modo, a los efectos del régimen tributario que impera en nuestro país y a partir de las normas constitucionales y legales que lo vertebran, resulta total y absolutamente intrascendente el hecho de que el Estado no obtenga a través de la tributación un beneficio económico a partir de la actividad cumplida por los particulares. Lo importante para la Administración Tributaria es si en un caso concreto ocurrió o no el hecho imponible definido en la ley y cuál es el *quantum* de la obligación tributaria nacida como consecuencia del mismo.

La economía de opción es un mecanismo legítimo de ahorro fiscal. Entre la economía de opción y la planificación fiscal no existe ninguna diferencia sustancial. Se trata simplemente de dos denominaciones distintas para una misma actividad, a saber: Un procedimiento que combina aspectos jurídicos, contables y financieros y cuyo objetivo es alcanzar un ahorro fiscal encuadrado en las diferentes opciones que ofrece el ordenamiento jurídico interno y el internacional. La profesora BETTY

ANDRADE define la planificación fiscal como: "...una práctica legítima que determina la posibilidad de reducir el impacto fiscal de las empresas, a través de la adopción de las alternativas provistas por la propia legislación y la elección de las formas jurídicas que resulten más ventajosas".¹⁵⁷

Su base constitucional puede ubicarse en varios principios, libertades, derechos y garantías consagrados en la Constitución. Como señala el MAURICE COZIAN: "la fiscalidad se presenta muy frecuentemente como un sutil juego de opciones. Las opciones son previstas por el propio legislador que jamás ha indicado que entre dos soluciones posibles el contribuyente debe necesariamente escoger la más onerosa."¹⁵⁸

La Corte de Apelaciones del Segundo Circuito de los Estados Unidos de América, sostuvo en el leading case *Helvering vs. Gregory*: "*Anyone may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's taxes*".¹⁵⁹

El Consejo de Estado Francés, siempre genial en sus formulaciones, ha dicho que: "El contribuyente no ha estado jamás obligado a realizar sus negocios de la manera que obtenga el máximo beneficio que las circunstancias le hubieren permitido realizar."¹⁶⁰ Al comentar esta conocida decisión, la doctrina señala que al lado de la posibilidad de crear o no la materia imponible, la libertad de gestión comporta también el derecho de optar por la solución menos gravada y el derecho de elegir libremente el gasto que el contribuyente pretende realizar.¹⁶¹

En el mismo sentido, en sentencia No. 00957, de fecha 16 de julio de 2002, caso *Organización Sarela, C.A.*, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sostuvo lo siguiente: "Cierto es que existen algunos casos en que los contribuyentes recurren a determinadas formas jurídicas con el propósito fundamental de 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, pero es importante destacar que estas herramientas deben ser utilizadas con sumo cuidado por las autoridades fiscales,

¹⁵⁷ ANDRADE, B. "BEPS, soft law y derechos humanos". *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2016, No. 149, p. 128.

¹⁵⁸ COZIAN, M. *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*. Litec, 4^e édition, Paris, 1999.

¹⁵⁹ <https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/69/809/1562063/>.

¹⁶⁰ CE, 7 juillet, 1958, Req. 35 977. Ver igualmente: CE Plén. 30 avril 1980, 16 253 y CE 17 octobre 1990, 83 301, Loiseau. DAVID, C., FOUQUET, O. PLAGNET, B., RACINE, P.F. *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*. Dalloz, 2003, pp. 546-549.

¹⁶¹ SERLOOTEN, P. *Introduction au droit fiscal*. Dalloz, Paris, 2000, p. 21.

a objeto de que no degeneren en arbitrariedades que vulneren el denominado principio de ‘economía de opción’, que en materia tributaria se traduce en que ningún individuo puede ser obligado a estructurar sus negocios de la forma que le sea más gravosa desde el punto de vista fiscal.”

En las conclusiones y recomendaciones de las XXIV JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, celebradas en la Isla de Margarita en el año 2008, Tema I “La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla”, se estableció lo siguiente: “Tercera. Existe un derecho derivado de la libertad económica a ordenar los actos o negocios propios de la manera fiscalmente más ventajosa o menos gravosa. Cuarta. La economía de opción consiste en el lícito aprovechamiento de las posibilidades que ofrece el ordenamiento jurídico o de un defecto normativo”.¹⁶²

La posibilidad de organizar los negocios de la forma más eficiente posible, incluso obteniendo ahorros fiscales, encuentra sustento en la libertad económica, de empresa, comercio e industria que reconoce el artículo 112 de la Constitución, de acuerdo con el cual: “Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país.”

Hemos dicho en otra parte que: “Es posible afirmar entonces, sin que ello sea motivo de rubor, que existe un derecho constitucional a la *planificación fiscal*, siempre que ésta se conciba y ejecute dentro de los límites impuestos por el ordenamiento jurídico. La Constitución protege este derecho y obliga al Estado a garantizarlo, pues de acuerdo con el art. 112 de la Constitución, el Estado está obligado a promover la *iniciativa privada* y a garantizar la *creación de riqueza*, con el fin último de que ésta sea distribuida en forma justa y se propenda además a la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población en el marco de la libertad de trabajo, empresa, comercio e industria.”¹⁶³

El Código Orgánico Tributario no sólo no penaliza la economía de opción o la planificación fiscal, sino que implícitamente la autoriza. El artículo 112 del Código establece que: “Quien, mediante acción u omisión, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 119, 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 cien por ciento (100%) hasta el trescientos por ciento (300%) del tributo omitido.”

¹⁶² www.iladt.org.

¹⁶³ FRAGA-PITTALUGA, L. *Principios constitucionales de la tributación*. EJV, Caracas, 2012.

De esta norma se sigue, por argumento *a contrario sensu*, que la disminución “legítima” de ingresos tributarios, mediante planificación fiscal, es perfectamente posible y no es un ilícito tributario. Esto es confirmado además por el artículo 16 del Código Orgánico Tributario, cuando señala que: “Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imposables, 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.”

Obsérvese que la norma se refiere a formas jurídicas en general que son “manifiestamente inapropiadas a la realidad económica perseguida por los contribuyentes”, de modo que, si las formas usadas no son ostensiblemente inadecuadas a la realidad económica subyacente, la Administración Tributaria está obligada a respetar su uso, aunque ello se traduzca en un ahorro fiscal, desde que tal ahorro es completamente legítimo.

No puede discutirse que es inherente a la posibilidad de realizar una actividad económica productiva, el poder gestionarla en forma tal que con el mínimo esfuerzo se produzcan mayores y mejores resultados. La *eficiencia*, o el empleo adecuado de los recursos para producir óptimos resultados, es una conducta *racional y éticamente irreprochable*. Comoquiera que la tributación es una parte inescindible de la estructura de costos de cualquier actividad económica, parte de una gestión empresarial eficiente y absolutamente legítima, consiste precisamente en mantener el gasto tributario dentro de los estrictos límites fijados por la ley, aprovechando cualquier beneficio acordado por esta o que derive de la mejor y más apropiada estructuración de los negocios.

La mejor estructuración de los negocios tiene dos vertientes fundamentales, que también se conectan con derechos, garantías y libertades públicas acordadas por la Constitución. La primera de ellas es la libertad de asociación, a partir de la cual el contribuyente puede elegir la forma societaria con fines lícitos que mejor se adapte a su propósito de gestión eficiente (artículo 52 de la Constitución). En segundo término, la autonomía de la voluntad y la libertad contractual, que encuentran asidero constitucional en el libre desenvolvimiento de la personalidad (artículo 20 de la Constitución), el derecho de propiedad (artículo 115 de la Constitución), la libertad económica y el derecho a la iniciativa privada (artículo 112 de la Constitución) y en virtud de la cual el contribuyente puede llevar a cabo todos los negocios jurídicos legítimos que considere prudentes, necesarios o convenientes en el marco de su libertad de elección y de gestión.

4.2. La satanización de la planificación fiscal por parte de la OCDE

El Informe Final de la Acción 12 del Proyecto OCDE-G20 sobre BEPS (*base erosion and profit shifting*)¹⁶⁴ señala que uno de los principales retos a los que se enfrentan las administraciones tributarias de todo el mundo es la falta de información puntual, exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de “planificación fiscal agresiva”, y que el acceso rápido y tempestivo a este tipo de información brinda la oportunidad de responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales, ya sea mediante la adecuada evaluación del riesgo, las pertinentes inspecciones tributarias o modificando la legislación y/o regulación aplicables.

Con este propósito en mente se concibe un *régimen de declaración obligatoria* para exigir a contribuyentes y promotores (es decir, asesores tributarios en el más amplio sentido, pero también *asset managers*, asesores financieros, etc.) que proporcionen de antemano a las administraciones tributarias una declaración de *acuerdos de planificación fiscal potencialmente agresivos o abusivos* si se ajustan a la definición de *estructura sujeta a declaración* establecida en ese régimen.

Según el Informe ya citado las normas de declaración obligatoria ejercen presión sobre la oferta y la demanda de prácticas de elusión fiscal, ya que los promotores y usuarios cuentan con escasas posibilidades de poner en práctica las estructuras antes de que las autoridades se lo impidan.¹⁶⁵

Los regímenes de declaración obligatoria se aplican a todos los contribuyentes (tanto grandes como pequeños) y no sólo a los que optan por una declaración mediante una medida de cumplimiento voluntario, e incluyen a terceros que participan en el diseño, la comercialización o la implantación de las estructuras de planificación fiscal.

VALLADARES manifiesta que el Plan BEPS trae a colación un tema que podría calificarse como clásico que es la distinción entre evasión, elusión, economía de opción y planificación fiscal agresiva¹⁶⁶, y al efecto reproduce y hace suya la preocupación de MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO, para quienes el Plan de Acción BEPS: “...lejos de generar certeza y seguridad puede contribuir a causar inseguridad y conflictos, especialmente si los distintos Estados tratan de actuar sin cambios meditados de sus normas que se adapten a sus particulares sistemas, y como viene ocurriendo ya, algunas Administraciones reaccionan desde el actual ordenamiento tributario etiquetando los comportamientos de las empresas como

¹⁶⁴ OCDE (2016), Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, París, p. 9.

¹⁶⁵ *Idem* p. 17.

¹⁶⁶ VALLADARES, G. “El Plan BEPS y su posibilidad de incorporación en el ordenamiento jurídico venezolano”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 149, AVDT, Caracas, 2016, p. 78.

‘agresivos’ aunque no puedan ser calificados formalmente como estrictamente abusivos conforme a las normas vigentes”.¹⁶⁷

La profesora BETTY ANDRADE indica con sobrada razón que: “Uno de los problemas principales de esta acción es que no existe una definición cerrada de lo que debe entenderse por planificación agresiva, constituyendo un término ambiguo que da lugar a un amplio margen de discrecionalidad de la Administración Tributaria en el examen de las estructuras presentadas a su consideración”.¹⁶⁸ Señala asimismo que: “uno de los aspectos esenciales a considerar en este caso es dónde está el límite entre la planificación fiscal legítima y la planificación fiscal agresiva. Si la planificación fiscal es legítima, no es posible para el Estado desconocerla. Sólo le queda reformar la normativa tributaria, en caso de que ello corresponda. Por ello, trazar los límites entre ambos conceptos es esencial”.¹⁶⁹

Por su parte, el profesor CARLOS WEFTE alerta sabiamente sobre los peligros de la etiqueta “Planificación Fiscal Agresiva”, que realmente no está definida en ninguna parte, al señalar: “La definición de planificación fiscal ‘agresiva’ ofrece zonas grises, que favorecen la difuminación de las diferencias entre economía de opción –que como tal, es un derecho del contribuyente-, la elusión tributaria –que por naturaleza no puede ser sancionada- y la evasión tributaria”.¹⁷⁰ En un intento laudable por delimitar el asunto, la profesora ANDRADE sugiere¹⁷¹ acudir a la Recomendación de la Comisión Europea sobre planificación fiscal agresiva elaborada en Bruselas el 6 de diciembre de 2012, conforma a la cual la planificación fiscal agresiva consiste en: “aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, y puede adoptar diversas formas. Entre sus consecuencias, cabe señalar las deducciones dobles (por ejemplo, se deduce la misma pérdida tanto en el Estado que da origen como en el de la residencia) y la doble no imposición (por ejemplo, la renta que no se grava en el Estado de origen está exenta en el Estado de la residencia)”.¹⁷²

Ahora bien, el 15 de julio de 2014, la OCDE había publicado el Estándar para el Intercambio Automático de Información de cuentas financieras en materia tribu-

¹⁶⁷ MARTÍN JIMÉNEZ, A. - CALDERÓN CARRERO, J.M., «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿El final, el principio del final o el final del principio?», Quincena Fiscal 1-2, enero, Aranzadi, 2014, p. 112.

¹⁶⁸ ANDRADE, B. “BEPS, soft law y...*Cit.*, p. 128.

¹⁶⁹ *Idem* p. 129.

¹⁷⁰ WEFTE, C. “Derechos del contribuyente vs. expansión sancionadora. Una aproximación garantista al derecho tributario sancionador post-BEPS.” *Derechos de los Contribuyentes*. AMDF, Ciudad de México, 2019, p. 16, nota al pie 60.

¹⁷¹ ANDRADE, B. “BEPS, soft law y...*Cit.*, p. 130.

¹⁷² Recomendación de la Comisión Europea de 6.12.2012 sobre la planificación fiscal agresiva, Bruselas, 6.12.2012. C (2012) 8806 final.

taria también conocido como *Common Reporting Standard* o CRS. Según la OCDE los asesores profesionales y otros intermediarios, continuaron diseñando, comercializando o asistiendo en la implementación de estructuras y acuerdos offshore que podían ser utilizados por contribuyentes infractores para eludir el reporte apropiado de información relevante a la Administración Tributaria de su jurisdicción de residencia, incluso bajo CRS.

Como una reacción a estas prácticas, el 8 de marzo de 2018 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, emitió el MODELO DE REGLAS DE DIVULGACIÓN OBLIGATORIA PARA ACUERDOS DE ELUSIÓN DE CRS Y ESTRUCTURAS OFFSHORE OPACAS.¹⁷³ El propósito del modelo de reglas de divulgación obligatoria es proporcionar a las administraciones tributarias información sobre los acuerdos de elusión de CRS y las estructuras offshore opacas, incluidos los usuarios de dichos acuerdos y estructuras y aquellos involucrados en su suministro. En concreto, las reglas requieren que un intermediario o usuario de un Acuerdo de Elusión de CRS o Estructura Offshore opaca, revele cierta información a su administración tributaria. Cuando dicha información se refiera a usuarios que residen en otra jurisdicción, se intercambiaría la información con las administraciones tributarias de esa jurisdicción de acuerdo con los términos del instrumento legal internacional aplicable.

Un “Acuerdo de elusión de CRS” es cualquier acuerdo para el cual es razonable concluir que está diseñado para eludir o se comercializa como, o tiene el efecto de, eludir la legislación de CRS o explotar una ausencia de la misma, incluso a través de: (a) el uso de una cuenta, producto o inversión que no es, o pretende no ser, una Cuenta Financiera, pero tiene características que son sustancialmente similares a las de una Cuenta Financiera; (b) la transferencia de una Cuenta Financiera, o los fondos y / o Activos Financieros mantenidos en una Cuenta Financiera a una Institución Financiera que no sea una Institución Financiera que Reporte o a una jurisdicción que no intercambie información de CRS con todas las jurisdicciones de residencia fiscal de un contribuyente declarable; (c) la conversión o transferencia de una Cuenta Financiera, o los fondos y / o Activos Financieros mantenidos en una Cuenta Financiera, a una Cuenta Financiera que no sea una Cuenta Reportable; (d) la conversión de una institución financiera en una institución financiera que no sea una institución financiera declarante o en una institución financiera residente en una jurisdicción que no intercambie información de CRS con todas las jurisdicciones de residencia fiscal de un contribuyente declarable; (e) minar o explotar las debilidades en los procedimientos de debida diligencia utilizados por las instituciones financieras para identificar correctamente: (i) un Titular de Cuenta y / o una Persona Controladora; o (ii) todas las jurisdicciones de residencia fiscal de un Titular de Cuenta y / o Persona Controladora; (f) permitir o pretender permitir: (i) una Entidad para calificar como una ENF activa; (ii) una inversión que se realizará a través de una

¹⁷³ **OECD** (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/exchange-of-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshorestructures.pdf

Entidad sin generar una obligación de informar bajo la legislación de CRS; o (iii) una persona para evitar ser tratada como una Persona Controladora; o (g) clasificar un pago realizado en beneficio del Titular de la Cuenta o la Persona Controladora como un pago que no es declarable según la legislación de CRS; donde es razonable concluir que dicho Acuerdo está diseñado para eludir o se comercializa como, o tiene el efecto de eludir la legislación de CRS o explotar su ausencia.

En este mismo sentido, el 5 de junio de 2018, se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea la Directiva 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, conocida como DIRECTIVA DE INTERMEDIARIOS FISCALES O DAC 6. En ella: “se obliga a aquellos intermediarios fiscales (abogados, economistas, asesores fiscales, entidades de inversión, bancos) que diseñen y promuevan esquemas transfronterizos de planificación fiscal agresiva para sus clientes, ya se trate de esquemas genéricos para la comercialización, o diseñados a medida para un supuesto en particular, a informar a la administración tributaria. Posteriormente, las administraciones tributarias intercambiarán la información, de manera automática, con el resto de los Estados miembros”.¹⁷⁴

Una revisión rasante de estas nuevas imposiciones asociadas todas al Proyecto BEPS, y en concreto a la Acción 12, produce, por decir lo menos, estupor, si se tiene en cuenta un elemento central y es que se pretende imponer una obligación de revelar planificaciones fiscales potencialmente agresivas o abusivas, cuando este concepto, que perfila nada más y nada menos que el ámbito objetivo de aplicación de dichas regulaciones no ha sido definido.

La inexistencia de una definición franca y precisa de lo que es una *planificación fiscal agresiva o abusiva*, es simplemente inaceptable pues permite que cada Administración Tributaria interprete, a su leal saber y entender, es decir, con total discrecionalidad, qué conductas caen bajo el indicado rótulo y permiten exigir que los contribuyentes y sus asesores revelen esquemas de ahorro fiscal, incluso aquellos que sean totalmente legítimos.

Pero lo que es más grave y alarmante es que la obligación de declarar supone de suyo un odioso e injusto perjuicio, porque se fundamenta en la potencialidad del carácter agresivo o abusivo de la planificación a ser emprendida, con lo cual se coloca tanto al contribuyente como al asesor fiscal, en una patente situación de desventaja y singularización cuasi criminal. La violación de los derechos y garantías constitucionales al debido proceso, a la presunción de inocencia, a no auto inculparse, y a la igualdad (prohibición de tratos discriminatorios) es indiscutible. Aunque como dice la profesora ANDRADE, todas estas regulaciones son calificables como

¹⁷⁴ Vid. Asociación Española de Asesores Fiscales. <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/39288/dac-intermediarios-fiscales>.

soft law y por lo tanto no son vinculantes, lo cierto es que marcan un rumbo muy claro para estimular el voraz apetito fiscalizador y sancionador de las Administraciones Tributarias.

El régimen de declaración obligatoria dice respetar tanto el secreto profesional como los derechos humanos a la presunción de inocencia y a no auto inculparse, pero la realidad práctica es muy diferente. Tan pronto como el asesor tributario se niega a entregar la información invocando el secreto profesional, pone sobre sí mismo un halo de duda sobre la legalidad de sus actuaciones, y desplaza el problema hacia el contribuyente, quien bajo ninguna circunstancia puede negarse a suministrar la información requerida a la Administración Tributaria de que se trate; y cuando lo haga, revelará el trabajo del asesor, echando por tierra la confidencialidad que necesariamente debe reinar en la relación profesional del contribuyente con su(s) asesor(es).

Por otro lado, el derecho a no auto inculparse y la presunción de inocencia quedan vaciados de contenido, pues no cabe la menor duda que el contribuyente es obligado a revelar información que normalmente mantendría reservada y de la cual puede resultar la apertura de un procedimiento administrativo sancionatorio en su contra.

Es pertinente insistir en que la planificación fiscal implica, como hemos dicho antes, un procedimiento tendente a aprovechar ventajas que ofrece el ordenamiento jurídico interno e internacional y supone el uso de herramientas legales, contables y financieras para lograr ahorros fiscales. Nadie puede estar obligado a revelar estos procedimientos, mientras los mismos no supongan incurrir en conductas típicas y antijurídicas exteriorizadas. Es necesario que haya una conducta humana dominada por una voluntad dirigente y encaminada hacia un resultado que está en oposición a un mandato normativo contenido en una norma de carácter penal, que describe ciertos comportamientos ilícitos típicos¹⁷⁵. La declaración obligatoria tiene rasgos similares al *sistema de precrimen* que recrea el relato de PHILIP K. DICK y que fue llevado a la gran pantalla por STEVEN SPIELBERG en el film *Minority Report*.

El Estado no tiene potestad para inmiscuirse en la gestión propia de los negocios de las personas, mientras esa gestión no viole la ley, porque la capacidad legal de las personas implica no sólo ser sujeto de derechos y obligaciones, sino también la libertad para hacer todo aquello que no esté expresamente prohibido.

En este contexto nos ha parecido de una aguda genialidad lo que ha hecho la profesora MARÍA TERESA SOLER ROCH con el acrónimo BEPS, al expresar que: “Si se me permite un juego de palabras a partir de las conocidas siglas BEPS (base erosion and profit shifting), diría que la situación actual se puede resumir en las siglas CEPS (concepts erosion and principles shifting), en la medida en que se está produciendo una erosión conceptual con la proliferación de “no conceptos” o con-

¹⁷⁵ MAURACH, R. – ZIPF, H. *Derecho Penal*. ASTREA, Buenos Aires, 1994, Parte General 1, pp. 242, 277, 346 y 420.

ceptos jurídicos indeterminados, orillando o desvirtuando conceptos bien definidos y asentados en la certeza del Derecho, así como una subordinación de principios fundamentales, desplazados por nuevos ¿principios? que han venido para quedarse y dominar el escenario de la actuación legislativa y de la relación entre la Administración y los ciudadanos”¹⁷⁶.

La declaración obligatoria de *acuerdos de planificación fiscal potencialmente agresivos o abusivos*, es sin la menor duda una medida draconiana, propia de un régimen tributario distópico, donde el contribuyente, y quien lo auxilia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, son considerados sujetos potencialmente peligrosos que deben ser vigilados y controlados preventivamente y muy de cerca por un *Big Brother Tributario*, sin importar en lo absoluto que ello implique transgredir la más elemental privacidad. Rechazamos categóricamente esa posibilidad.

4.3. El abuso de las formas en materia tributaria

En la ecuación del ahorro fiscal, existe una conducta antijurídica que trasciende los complejos, elaborados e imaginativos esquemas de la planificación fiscal, que son absolutamente legítimos.¹⁷⁷ Esta conducta arranca, siempre y en todo caso, con el ánimo de obtener un ahorro fiscal, pero a través de la distorsión de la realidad, mediante el *uso abusivo* de un ropaje legal.

Señala HERMES MARCELO HUCK que: “...para huir del alcance de la norma y del tributo que ella impone, el contribuyente puede escoger entre dos caminos alternativos: o se desvía del campo de la tributación, huyendo del alcance la norma tributaria, o, ya sujeto a su incidencia, hace uso de medios ilícitos para impedir, reducir o retardar la recaudación del impuesto debido a través de la deformación del hecho imponible o por la reducción de la base de cálculo del tributo”.¹⁷⁸

En el primer caso podemos estar frente a una elusión legítima o ilegítima, según veremos, mientras que en el segundo lo que ocurre es evasión tributaria pura y simple. Para que nuestra aproximación no sea calificada como tautológica, debemos precisar a qué nos referimos exactamente al hablar de *elusión ilícita*.

Entre la economía de opción y la elusión antijurídica, puede identificarse una especie de estadio intermedio del ahorro fiscal, que anida en los confines de lo legal. A ese estadio se le denomina: *Elusión lícita*.

En este caso el contribuyente no aprovecha las ventajas que expresa o tácitamente ofrecen las leyes tributarias para disminuir su carga fiscal, sino que acude a

¹⁷⁶ SOLER ROCH, M.T. “Una reflexión sobre la deriva del Derecho Tributario”. *Red de Profesores de Derecho Financiero y Tributario*. <https://rpdf.org/2019/06/24/1232/>

¹⁷⁷ Vid. HOMES JIMÉNEZ, L. “Elusión, evasión y planificación tributaria: Aproximaciones y alcances”. *Memorias XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Caracas, 2008, T. I, pp. 920 y ss.

¹⁷⁸ HUCK, H.M. *Evasão e Elisão. Rotas nacionais e internacionais de planejamento tributário*. Editora Saravia, São Paulo, 1997, p. 34.

ciertas formas o procedimientos jurídicos con una incidencia tributaria menor. Si bien estas formas o procedimientos jurídicos pueden no ser los usuales, en principio no lucen manifiestamente inadecuados. Hay en su escogencia no sólo una finalidad de ahorro fiscal, sino también un propósito jurídico y económico justificable. La originalidad de la forma escogida no implica necesariamente que se abuse de la misma para evitar la incidencia normal de la ley tributaria.

La elusión lícita es muy similar a la economía de opción, porque en ambos casos el sujeto pasivo no incumple ni formal ni materialmente con la ley tributaria. Pero mientras en la primera utiliza ventajas y beneficios que ofrece la propia regulación legal del tributo de que se trate, en la segunda el contribuyente crea una situación de hecho particular que lo sustrae de la norma tributaria o que disminuye sus efectos con respecto a él. En el primer caso el contribuyente utiliza un conocimiento profundo de la ley tributaria para disfrutar de cualquier ahorro que ésta pueda brindarle; en el segundo se vale de un conocimiento profundo no sólo de la ley tributaria, sino del ordenamiento jurídico en general, de modo que todos sus negocios son estructurados de forma tal que su costo fiscal sea el estrictamente necesario.

En las Recomendaciones de la XIX Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, celebrada en Portugal en 1.998, se sostuvo que: “5. La mera elusión como forma de no realizar el hecho imponible, para minimizar dentro de las opciones legales el costo tributario, no puede ser sancionada.”¹⁷⁹

El problema con la elusión lícita es que al llevar las formas y los procedimientos jurídicos un poco más allá de lo normal, existe un riesgo alto de abusar de los mismos hasta desfigurarlos, con lo cual, lo que en principio podría haber sido un ahorro fiscal legítimo, deviene en práctica contraria a la ley. Así pues, sólo un paso más allá de la elusión lícita está el portal que conduce a la violación del ordenamiento jurídico tributario.

La elusión ilícita supone evitar la ocurrencia del hecho imponible mediante el uso abusivo de formas y procedimientos jurídicos exorbitantes, cuyo único propósito plausible es fiscal. El abuso se consuma en la utilización deliberada de una forma con el único fin de neutralizar los efectos tributarios que habría tenido el uso de la forma típica y adecuada, según el propósito perseguido por el contribuyente. No hay entonces coincidencia entre el negocio realizado y la forma escogida, la cual sólo se explica si se analizan sus resultados desde el punto de vista tributario.

Para CARLOS WEFTE, la elusión tributaria consiste: “...en evitar, total o parcialmente, la realización del hecho generador de la obligación tributaria con base en formas jurídicas que no configuran hecho el imponible y son legítimas desde la perspectiva de la autonomía negocial, pero no son justificadas racionalmente frente a los principios de capacidad contributiva, igualdad y generalidad de la imposición, de modo que es necesaria la intervención del operador jurídico en el sentido de

¹⁷⁹ ILADT. *Estatutos – Resoluciones de las Jornadas*. Montevideo, 2004, p. 150.

aplicar, a tales hechos, los efectos de la norma creadora del tributo, esto es, el cumplimiento de la obligación tributaria”.¹⁸⁰

Por su parte, TULLIO ROSEMBUJ señala que: “La elusión fiscal significa esquivar la aplicación de la norma tributaria sea por torsión o por distorsión para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no realizaría si no se pusieran en práctica, por su parte, hechos, actos y negocios jurídicos con la finalidad exclusiva de soslayarla (...) La elusión describe, entonces, un comportamiento dirigido a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, sea total o parcialmente, mediante procedimientos técnicos propios de la autonomía de la voluntad y la libertad de contratación; pero señalados por el único propósito de la finalidad fiscal.”¹⁸¹

Lo característico de la elusión ilícita es que se acude a una forma o procedimiento jurídico que resulta *manifiestamente inadecuado* en el caso concreto para alcanzar el resultado obtenido. En la forma escogida falta el sustrato económico y jurídico que justifique lo que se ha hecho. Por esa razón es que entre elusión ilícita y abuso de la forma existe una conexión inescindible. El abuso de la forma jurídica en materia tributaria es el vehículo a través del cual se consuma la elusión ilícita.

Por esa razón es que para entender bien qué es el abuso de la forma, resulta indispensable entender cuáles son los resultados antijurídicos que pueden alcanzarse a través de la misma y cuáles no.

Para algunos, la elusión ilícita constituye un fraude a la ley tributaria. En este sentido expresa PALAO TABOADA que el fraude a la ley tributaria supone: “...la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales”.¹⁸²

En la configuración del fraude a la ley tributaria existen dos normas jurídicas: De un lado, la norma de cobertura que el sujeto utiliza modulando artificialmente sus negocios para encuadrarlos en el supuesto de hecho de la misma, con el objeto de aprovechar el menor impacto fiscal que ésta ofrece; de otra parte, la norma defraudada, que es la normalmente aplicable en el caso concreto, pero de la cual se ha excluido el sujeto al manipular de manera anormal sus actividades, todo con el propósito de evitar el impacto fiscal que ordinariamente deberían soportar las mismas.

En este sentido también es clásica la definición de PÉREZ ROYO: “...el fraude de ley presupone la existencia de una norma, cuya aplicación se trata de eludir, la

¹⁸⁰ WEFER, C. “La elusión tributaria”. *Memorias XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Caracas, 2008, T. I, p. 675.

¹⁸¹ ROSEMBUJ, T. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999, pp. 101-102

¹⁸² PALAO TABOADA, C. “El fraude a la ley en el Derecho Tributario”. *RDFHP*, No. 66. 1966.

norma defraudada, mediante la modulación artificiosa del comportamiento, a través del abuso de las normas jurídicas, que da lugar a la aplicación de otra norma diferente más beneficiosa...”¹⁸³

En nuestro criterio, el fraude a la ley tributaria es un aspecto específico de la elusión ilícita o una de las perspectivas desde las cuales se puede contemplar este fenómeno. No se trata pues de dos instituciones distintas. Algunos identifican la evasión tributaria con la elusión fiscal ilícita, y de hecho ambos conceptos se utilizan como sinónimos. Pero aquí sí que hay diferencias importantes y por eso nosotros preferimos adherirnos a la autorizada doctrina que distingue ambas instituciones.

Es verdad que en ambas figuras predomina el deseo del sujeto pasivo de la norma tributaria, de escapar a sus consecuencias para obtener un ahorro fiscal; y es cierto también que en ambos casos hay maniobras ilegítimas para alcanzar este propósito. En ambas, como hemos dicho, el resultado es idéntico: un ahorro fiscal ilegítimo. Pero los medios para llegar a ese resultado son muy distintos. Bueno es advertir sin embargo que el abuso de las técnicas elusivas ha provocado una reacción en muchos ordenamientos jurídicos, en los cuales se le ha convertido legislativamente en verdadera evasión. Pero lo cierto es que, desde el punto de vista conceptual, estamos frente a conductas antijurídicas de distinta naturaleza.

La diferencia más importante que la mayoría de la doctrina encuentra entre ambas figuras, es de orden temporal. En la elusión el sujeto realiza maniobras tendentes a evitar la ocurrencia del hecho imponible y, por la tanto, el nacimiento de la obligación tributaria. La conducta fraudulenta del sujeto pasivo es anterior al acaecimiento del hecho imponible y por eso es que algunos piensan que la elusión es totalmente lícita, porque si el hecho imponible no llegó a producirse y por ende no hay obligación tributaria, la norma tributaria no ha sido quebrantada por el sujeto pasivo. Por contra, en la evasión tributaria las maniobras fraudulentas son posteriores a la ocurrencia del hecho imponible, porque lo que se persigue no es evitar que éste ocurra, sino sustraerse ilegalmente del cumplimiento de la obligación tributaria cuando el hecho imponible ya se materializó.

Por otra parte, en la elusión ilícita el sujeto pasivo no se aprovecha como en la economía de opción de las oportunidades de ahorro fiscal que ofrecen, tácita o expresamente, las leyes tributarias, sino que, abusando de formas o procedimientos jurídicos, se sustrae de la norma ordinariamente aplicable para colocarse al amparo de otra, cuyo resultado económico tiene un efecto fiscal menguado o nulo. No ocurre eso en la evasión, donde el infractor realiza maniobras, simula u oculta negocios, y en general engaña deliberadamente a la Administración Tributaria para que ésta no llegue a descubrir la ocurrencia del hecho imponible y de la obligación tributaria. La conducta del que elude es formalmente lícita, pero materialmente antijurídica, en tanto que la conducta del evasor es formal y materialmente ilícita.

¹⁸³ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General, Civitas, Madrid, Sexta Edición, pp. 277 y ss.

Ahora bien ¿Cómo podemos determinar que en un caso concreto se ha producido un abuso de la forma jurídica para alcanzar una elusión ilícita? He aquí uno de los problemas fundamentales del Derecho Tributario.

Una parte nada despreciable del universo de contribuyentes, en nuestro país y en otras latitudes, es proclive al uso y también al abuso de ciertas formas jurídicas que persiguen alcanzar el máximo ahorro fiscal posible, lo cual no es criticable, a menos que el ahorro se transforme en una conducta ilegal. De antaño se sabe que el Fisco es un socio obligado de todo empresario, que, en principio, no aporta nada a la empresa pero que recoge muchas utilidades, por lo que su antipatía es generalizada. Por esa razón, muchos intentan que la participación de este socio improductivo se reduzca en la mayor medida posible, sin quebrantar las leyes.

Sin embargo, lo que en ocasiones comienza como una legítima estrategia de economía de opción, corre el riesgo de convertirse, casi en forma imperceptible, en contravención, en maniobra fraudulenta para eludir el hecho imponible o en evasión tributaria, lo que conspira contra el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Este tipo de conductas, más frecuentes de lo deseado, provocan una reacción desproporcionada por parte de las autoridades fiscales, quienes ven en todo negocio complejo, en toda operación en la que intervienen varias compañías del mismo grupo, en una simple fusión de sociedades, un claro intento de evasión que debe ser perseguido.

En ocasiones el resultado será positivo pues efectivamente se habrá desmantelado una estructura artificial, creada con el único propósito de eludir el tributo o de defraudar; pero en otros casos, muy frecuentes también, se estarán cuestionando operaciones totalmente legítimas en las que, si bien se busca la reducción de la carga fiscal, no hay infracción.

Ahora bien, determinar que un contrato, la constitución de una sociedad o en general cualquier forma o procedimiento jurídico adoptado por el contribuyente, es manifiestamente inapropiado a la realidad económica perseguida por éste, es el punto nodal en la determinación del *abuso de la forma jurídica*.

Pero, como es obvio, estamos frente a una actividad cargada de subjetividad y allí precisamente reside el peligro de incurrir en actuaciones arbitrarias, porque como ya hemos dicho, determinar dónde comienza el *abuso* de una forma jurídica, es una tarea muy compleja. Recuérdese que la escogencia de las formas jurídicas tiene su fundamento en el principio de la autonomía de la voluntad, de acuerdo con el cual los particulares pueden hacer todo aquello que no esté prohibido por el ordenamiento jurídico.

Todo lo que ha quedado expuesto nos permite concluir que un concepto genérico del abuso de la forma jurídica en materia tributaria no es posible. No hay modo de aplicar una fórmula común para todos los supuestos que se pueden dar en la práctica, porque de ocurrir tal cosa no hay duda de que la Administración Tributaria incurrirá en indeseables arbitrariedades.

Como fenómeno complejo que es, el abuso de la forma jurídica en materia tributaria no es una *etiqueta* que pueda estamparse a todo negocio jurídico que la autoridad tributaria no entienda, que produzca un ahorro fiscal significativo o que simplemente sea *sospechoso*.

El abuso de la forma jurídica en materia tributaria reclama ser identificado a partir de la concurrencia de una serie de elementos, cuidadosamente evaluados por la Administración Tributaria. Estos elementos de juicio pueden ser los siguientes:

- i) Que existe un cúmulo de indicios concurrentes y concordantes que llevan a la conclusión de que la forma usada es *inadecuada*.
- ii) Que el carácter *inadecuado* de la forma adoptada derive de que la misma es: (i) notoriamente artificiosa o impropia para alcanzar el resultado obtenido; (ii) verdaderamente insólita o extravagante; (iii) sin antecedentes relevantes en casos similares; (iv) sin sustancia económica o de otra índole; (v) ajena a los usos propios de la actividad de que se trate; y (vi) distinta de las formas previstas por el legislador como típicas para lograr determinados fines económicos.
- iii) Que el uso de la forma atípica, inadecuada o en definitiva *abusiva*, ha tenido como resultado más relevante frente a cualquier otro, el hecho incontestable de que se ha evitado la ocurrencia del hecho imponible cuando de haberse adoptado la forma jurídica usual o prevista por el ordenamiento jurídico para el caso concreto, éste se habría materializado.
- iv) Que el resultado más importante o tal vez el único que deriva de la operación realizada es un ahorro tributario, de modo que si se excluye el ahorro tributario logrado, el negocio realizado no tiene sentido ni económico, ni jurídico, ni de otra índole.
- v) Que no se ha podido constatar la existencia de un propósito negocial o un motivo económico válido en la realización del negocio, más allá del anotado ahorro tributario.
- vi) Que el ahorro tributario logrado es material y justifica cualquier costo involucrado o perjuicio económico sufrido en la adopción de la forma jurídica.

4.4. *Los presupuestos para el ejercicio del poder calificador en los procedimientos de fiscalización y determinación tributaria*

La facultad prevista en el artículo 16 del Código Orgánico Tributario sólo puede ser ejercida dentro de un procedimiento administrativo de fiscalización y determinación de la obligación tributaria; y en ningún caso puede ejecutarse en un procedimiento de simple verificación del cumplimiento de deberes formales.

Iniciado el procedimiento de fiscalización mediante la providencia respectiva, la Administración Tributaria deberá consignar sus objeciones a la situación jurídico-tributaria del contribuyente a través del acta de reparo fiscal.

En esa *propuesta de determinación* de la obligación tributaria la Administración deberá invocar el artículo 16 del Código Orgánico Tributario para desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, probando que los mismos han sido utilizados abusivamente para evitar la ocurrencia del hecho imponible.

La Administración Tributaria está obligada a acopiar todas las pruebas y elementos de juicio que sean pertinentes, conducentes y legítimos para establecer la palmaria falta de idoneidad de la forma jurídica adoptada de cara al resultado obtenido.

En este caso la Administración Tributaria debe realizar una serie de indagaciones para alcanzar un cúmulo de indicios concurrentes y concordantes que lleven a la conclusión de que la forma usada es *inadecuada*, es decir, no apropiada a las condiciones, circunstancias u objeto perseguido.¹⁸⁴

Esas indagaciones se llevarán a cabo a través de la respuesta que se obtenga a las siguientes interrogantes:

- i) ¿Es normal conseguir el resultado obtenido a través de la forma utilizada o ésta es notoriamente artificiosa o impropia para alcanzarlo?
- ii) ¿El negocio realizado es insólito, extravagante, extraño o inaudito?
- iii) ¿Se trata de un negocio inédito o existen antecedentes iguales o similares?
- iv) ¿La forma utilizada tiene algún efecto económico o de otra índole distinto al puramente fiscal, al punto que su uso tiene otras justificaciones que lo hacen razonable?
- v) ¿En el ámbito particular de la actividad realizada por el contribuyente, es común o usual la adopción del procedimiento o la forma jurídica en cuestión, para alcanzar el resultado económico perseguido?

No es fácil obtener las respuestas a las preguntas anteriores y de lograrse, sigue existiendo un alto contenido de subjetividad en las apreciaciones efectuadas por la Administración Tributaria, que debe ser reducido al máximo posible.

Pareciera entonces que el elemento determinante para precisar el carácter abusivo de la forma jurídica escogida es que el *único resultado relevante* de su utilización es un ahorro fiscal. Lo importante, no es cuál ha sido la *intención* del contribuyente al abusar de la forma jurídica, sino cuál es el *único resultado pretendido* (ahorro fiscal).

Se trata pues de un elemento que de alguna forma hace más objetivo el juicio de la Administración Tributaria, porque ya no se trata de descubrir lo que en su fuero interno ha querido el sujeto al usar abusivamente un contrato, alguna estructura societaria o cualquier otra forma o procedimiento jurídico, sino constatar un he-

¹⁸⁴ Vid. Diccionario Real Academia Española, voz: “adecuado”.

cho objetivo: La evitación del hecho imponible y el consecuente ahorro fiscal que ello apareja, como único objetivo de la operación.

En este supuesto, la tarea de la Administración Tributaria consiste en establecer la existencia de un negocio jurídico cuya única justificación lógica es la obtención una ventaja de orden tributario, simple y llanamente porque lo que ha hecho el contribuyente carece de sustancia económica o de cualquier otra índole.

Ante tal circunstancia la Administración Tributaria debe investigar si existe en la forma o procedimiento utilizado un propósito negocial o un motivo económico válido (*business purpose test*), que haya conducido a algún resultado no tributario; y por otra parte, si excluyendo el ahorro fiscal logrado, la operación tendría algún sentido. Si resulta que normalmente nadie medianamente razonable realizaría la operación respectiva, si no fuera por el ahorro fiscal alcanzado, entonces el abuso de la forma con fines elusivos puede considerarse evidente.

No obstante lo anterior, la Administración debe precisar aún la cuantía del ahorro fiscal obtenido, en primer lugar para establecer su materialidad y por ende su relevancia desde el punto de vista cuantitativo; y en segundo término, para confrontar dicho ahorro con el costo involucrado en su consecución, para determinar así la relación *costo-beneficio* que hace notoria la justificación del abuso formal.

Si el ahorro es cuantitativamente insignificante o si el costo involucrado en la adopción de determinada forma o procedimiento jurídico lo excede con creces, de modo que resulta inexplicable que ese haya sido el propósito perseguido, no puede haber abuso de la forma con fines elusivos, sino tal vez ignorancia, impericia o negligencia en el uso de determinadas formas y procedimientos legales. Por eso dice BLUMENSTEIN que si el sujeto pasivo puede demostrar que su configuración le ocasiona daño económico y compensa el presumido ahorro fiscal, no hay elusión.¹⁸⁵

Frente el acto administrativo que deja constancia del uso por parte de la Administración Tributaria del poder calificador, puede el contribuyente alegar y probar todo aquello que crea conducente para sustentar la justificación económica y jurídica de la forma o el procedimiento jurídico utilizado, pero debe quedar *muy* claro que el *onus probandi* sobre el carácter manifiestamente inadecuado de la forma jurídica adoptada por el contribuyente, *recae totalmente sobre la Administración Tributaria* en virtud de la presunción de inocencia y los principios *actore incumbit probatio*, de facilidad de la prueba y de impulso oficioso del procedimiento administrativo, con miras a la determinación de la verdad material. La prueba requerida *no se satisface* mediante la presunción de legitimidad que en nuestro ordenamiento jurídico acompaña las actas fiscales levantadas por funcionarios competentes.

La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha señalado con respecto al abuso de la forma jurídica y la activación del poder calificador de la Administración Tributaria, con base en el artículo 16 del Código Orgánico Tributario, que:

¹⁸⁵ BLUMENSTEIN. *Sistema di diritto delle imposte*. S/E, Milano, 1956, pp. 25 y ss.

“... se trata de un mecanismo a ser aplicado no sobre la base de presunciones que puedan resultar caprichosas o arbitrarias del funcionario actuante, sino que requiere de la existencia de pruebas que demuestren fehacientemente que el contribuyente ha tenido el propósito fundamental de eludir la carga tributaria al emplear una forma jurídica determinada, manifiestamente inadecuada frente a la realidad económica subyacente”¹⁸⁶.

El abuso de la forma que conduzca a la elusión del hecho imponible, como cualquier otro quebranto del ordenamiento jurídico, *no puede presumirse*, sino que debe *demostrarse plenamente* y eso corresponde exclusivamente a la Administración Tributaria.

Culminado el procedimiento administrativo de primer grado orientado a la determinación de la obligación tributaria, la Administración debe dictar un acto administrativo definitivo, que sea producto de la consideración conjunta de los hechos constatados en el acta de reparo, de los alegatos expuestos por el contribuyente y de las pruebas que obren en el expediente administrativo. En esa oportunidad podrá la Administración insistir o desistir, según el caso, de desconocer las formas jurídicas usadas por el contribuyente. De insistir en ello, deberá liquidar el tributo debido, los intereses de mora y las sanciones administrativas que resultaren aplicables, por incumplimiento de deberes formales y/o por contravención (disminución ilegítima de ingresos tributarios), porque el hecho en sí mismo considerado de la elusión, no está tipificado en nuestro ordenamiento jurídico ni como infracción administrativa ni como delito tributario.

En definitiva, la cláusula general antielusiva prevista en el artículo 16 del Código Orgánico Tributario, sólo puede activada dentro de un procedimiento administrativo formal y contradictorio, rodeado de todas las garantías para el sujeto fiscalizado, quien debe tener la posibilidad efectiva de alegar y probar todo aquello que crea pertinente para la mejor defensa de sus derechos e intereses.

¹⁸⁶ Cf. S. TSJ/SPA, No. 01486, 09 de agosto de 2007, caso: *Publitoral 994 Servicios de Publicidad, C.A.*

CAPÍTULO SÉPTIMO

LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DEL SUJETO PASIVO DURANTE LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN, VERIFICACIÓN Y DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Los procedimientos tributarios, en especial los de fiscalización, verificación y determinación tributarias, son procedimientos invasivos que suelen tener consecuencias gravosas para los sujetos pasivos. Al tolerar el ejercicio de estas potestades administrativas, los sujetos pasivos permiten que terceros extraños ingresen a sus domicilios fiscales, examinen la contabilidad, sus comprobantes y otros documentos con relevancia tributaria; que inspeccionen locales, bienes y transportes; que requieran información al sujeto pasivo y a terceros; que retengan bienes y documentos, adopten medidas administrativas y, en general, perturben, a veces en grado superlativo, la actividad normal de las personas, tanto naturales como jurídicas.

Pero la Constitución y las leyes ofrecen un catálogo amplio de derechos y garantías en favor de los sujetos pasivos de la tributación, que sirven para moderar y encausar el ejercicio de estas potestades y conjurar el uso arbitrario y abusivo de las mismas. Se trata de un sistema de contrapesos, donde cada acción de la Administración encuentra un límite y una reacción de signo contrario en un derecho del contribuyente. Téngase en cuenta que mientras las potestades de fiscalización y verificación tributarias no tienen rango constitucional, sino que son subrogados legales que están ordenados a garantizar el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones; los derechos y garantías de los sujetos pasivos *sí que tienen rango constitucional* y a veces incluso la categoría de Derechos Humanos, colocándose entonces en un nivel superior a la propia Constitución, porque la obligación de respetarlos no depende de que ésta los reconozca.

El delicado balance entre estas dos fuerzas de sentido opuesto puede ser armonioso o turbulento, confiable o falaz, dependiendo de cuan robusto sea el Estado de Derecho. La tributación siempre será posible y eficiente en la medida en que se ejerza dentro de los límites impuestos por la Constitución y las leyes, y con pleno respeto de los derechos y garantías de los sujetos pasivos. Al margen de este encuadramiento constitucional y de respeto a los derechos humanos, la tributación es un vulgar pillaje, un asalto institucionalizado a las riquezas privadas.

Los epígrafes que siguen intentan inventariar los derechos que protegen a los sujetos pasivos de la imposición frente al ejercicio de las potestades administrativas

de fiscalización, verificación y determinación tributarias, durante el procedimiento constitutivo de las manifestaciones de voluntad, de juicio o de conocimiento de la Administración Tributaria.

Nuestro ordenamiento jurídico cuenta con un amplísimo conjunto de normas de diversos rangos que protegen las situaciones jurídico-subjetivas de los sujetos pasivos de la imposición.

Desafortunadamente el problema no radica en la existencia de suficientes normas tuitivas, y ni siquiera en el conocimiento de las mismas por parte de los sujetos pasivos o de las Administraciones Tributarias. El ejercicio del poder implica siempre el riesgo del exceso, el abuso y la arbitrariedad, sea éste intencional o culposo. No es posible conjurar a priori este riesgo, creando extensos y abigarrados catálogos de derechos magníficamente concebidos. La clave reside en la existencia de órganos imparciales, autónomos y profesionalmente capacitados, que restablezcan el necesario equilibrio entre el ejercicio de las potestades tributarias, por un lado, y los derechos de los contribuyentes, por el otro, cuando cualquiera de los sujetos de la relación jurídico-tributaria desatienda las obligaciones, deberes y cargas que derivan de la misma.

1. *Derecho a ser notificado*

Tratar en primer lugar el derecho a la notificación, aunque pareciera un tanto arbitrario, no lo es en realidad, pues el adecuado respeto de este derecho permite el ejercicio apropiado de casi todos los demás. La notificación de las actuaciones administrativas, permite a los sujetos pasivos: (i) tomar conocimiento de la existencia de un procedimiento que afecta o puede afectar sus derechos e intereses, (ii) concebir y organizar sus alegatos y pruebas, (iii) hacer contacto con quien o quienes le ofrecerán asistencia y asesoría profesional durante el curso del mismo, (iv) ejercer la defensa de sus derechos e intereses en forma oportuna, ante los organismos competentes y a través del medio adecuado, (v) cumplir tempestivamente con los requerimientos de información y documentación efectuados por la Administración Tributaria; (vi) tomar las medidas necesarias para que las tareas de inspección y fiscalización de la Administración Tributaria no sean impedidas, retardadas u obstaculizadas, (vii) y en general, prepararse adecuadamente para afrontar legítimamente el procedimiento administrativo de que se trate, en aras de cumplir la ley, pero sin sacrificar sus derechos.

1.1. *Notificación y derecho a la defensa*

Como condicionante del efectivo ejercicio del derecho a la defensa, que será tratado en el epígrafe siguiente, el sujeto pasivo fiscalizado tiene derecho a imponerse o enterarse de todo acto administrativo de efectos particulares, definitivo o de trámite, que afecte sus derechos, tal como se deduce de los artículos 171 del Código Orgánico Tributario y 73 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Es decir, cualquier acto que inicie, que se produzca dentro del procedimiento, o que le ponga fin, si afecta los derechos del administrado en *cualquier forma*, debe notificársele y esa notificación debe reunir *todas* las formalidades a las que se refiere el artículo 73 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Esas formalida-

des no son finalidades en sí mismas, sino instrumentos para asegurar que la notificación cumpla su objetivo fundamental, que es poner al tanto a la persona de la actuación administrativa que le afecta, para que actúe como mejor convenga a la protección de sus derechos e intereses.

A este respecto la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha dicho que: “(...) Así las cosas, tanto en un procedimiento administrativo como judicial, el efectivo cumplimiento del derecho a la defensa y al debido proceso impone que se cumplan con estricta rigurosidad todas las fases o etapas, en las cuales las partes involucradas deben ser válidamente notificadas, tener iguales oportunidades para formular alegatos y defensas, así como poder controlar las pruebas que cada una promueva para demostrar sus argumentos o pretensiones; lo contrario constituye una alteración del derecho a la igualdad de las partes, que violenta la esencia misma del proceso.”¹⁸⁷

De modo pues que la notificación de los actos administrativos puede ser analizada también como un derecho de los administrados que se conecta directamente con el derecho constitucional a la defensa (artículo 49.1 de la Constitución) en tanto les permite enterarse de las manifestaciones de voluntad, de juicio o de conocimiento de la Administración Tributaria que afectan sus derechos subjetivos o sus intereses particulares, legítimos y directos, para asumir frente a tales manifestaciones la conducta que consideren más idónea a la protección de los mismos. Se habla así en la doctrina del Derecho Administrativo formal de un *derecho constitucional a la notificación*.¹⁸⁸

ABACHE CARVAJAL señala al respecto que: “Este derecho goza de la mayor importancia -entre otra razones- porque es una manifestación o concreción específica del derecho a la defensa, en la medida que no le sería posible al contribuyente defenderse y participar en un procedimiento administrativo tributario de primer grado o constitutivo, mediante el cual se está formando la voluntad administrativa, si no conoce que es parte del mismo.”¹⁸⁹

La ausencia de la notificación es causa eficiente de la *indefensión* del administrado frente a la conducta de la Administración, si es posible comprobar que los derechos o intereses de aquél han resultado *lesionados* por no habersele comunicado formalmente, no sólo el contenido del proveimiento, sino también los medios de defensa contra el acto, los plazos para ejercerlos y los órganos ante los cuales debe hacerlo.

¹⁸⁷ Cf. S.TSJ/SPA No. 01904 del 21 de noviembre de 2007, caso: *Imagen Publicidad, C.A.*

¹⁸⁸ DIEZ SANCHEZ, J.J. *El procedimiento administrativo común y la doctrina constitucional*. Civitas, Madrid, 1992, p. 221.

¹⁸⁹ ABACHE CARVAJAL, S. “Los derechos del contribuyente en el procedimiento de determinación tributaria”, en Ramírez Landaeta, Belén (Coord.), *Jornada académica en homenaje al profesor Allan R. Brewer-Carías. 80 años*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo - Universitas Fundación, Caracas, 2020, p. 102.

El derecho a ser oído y el derecho a ser notificado, no sólo son derechos reconocidos en los sistemas jurídicos similares al nuestro, sino que también son parte de una de las garantías fundamentales en los ordenamientos jurídicos anglosajones, materializada en el llamado *due process of law*¹⁹⁰ o debido proceso; y así ha ocurrido en nuestro sistema constitucional, donde la notificación, como hemos dicho, es también parte de la noción más general del debido proceso *ex* artículo 49.1 constitucional.

En el caso específico de la fiscalización tributaria, el artículo 188 del Código Orgánico Tributario dispone que toda fiscalización *debe iniciarse* con una providencia de la Administración Tributaria del domicilio del sujeto pasivo, en la que se indique con toda precisión el contribuyente o responsable, los tributos, los 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; y esta providencia debe *notificarse* al contribuyente o responsable, autorizando a los funcionarios de la Administración Tributaria en ella señalados al ejercicio de las facultades de fiscalización previstas en el Código y demás disposiciones de carácter tributario, sin que pueda exigirse el cumplimiento de requisitos adicionales para la validez de su actuación.¹⁹¹

1.2. Notificación y eficacia del acto administrativo

El tema de la eficacia normal del acto administrativo atiende al aspecto de su entrada en vigor, es decir, el momento a partir del cual ese acto es ejecutivo y da nacimiento a la situación jurídica que él está destinado a producir. Expresan VILLAR PALASÍ y VILLAR EZCURRA, que la eficacia de los actos administrativos significa tanto como su posibilidad para modificar la realidad, creando, extinguiendo o consolidando situaciones jurídicas o derechos.¹⁹²

Con la frase “eficacia normal”, queremos significar aquella que cabe esperar con respecto al acto administrativo en la generalidad de los casos, o sea, la que se produce de acuerdo con los principios fundamentales que informan la teoría general del acto administrativo; en otras palabras, la que es ordinariamente previsible cada vez que la administración dicta un proveimiento administrativo.

¹⁹⁰ Sobre el consúltese: GELLHORN, E-LEVIN, R. *Administrative Law and Process*. West Publishing Co., Minnesota, 1997.

¹⁹¹ El artículo 190 del Código Orgánico Tributario autoriza a que se prescinda de esta providencia cuando practique fiscalizaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, en sus propias oficinas y con su propia base de datos, mediante el cruce o comparación de los datos en ellas contenidos, con la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización. Pero en tales casos debe levantarse un acto que cumpla con los requisitos previstos en el artículo 193 de este Código.

¹⁹² VILLAR PALASÍ, J.L.- VILLAR EZCURRA, J.L. *Principios de Derecho Administrativo*. Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, T. II, p. 123.

La eficacia del acto administrativo suele confundirse, con frecuencia, con la validez del mismo; confusión ésta que, sin ser abiertamente manifestada, puede intuirse de las conclusiones que en ocasiones se predicán con respecto a diversos efectos del proveimiento. La realidad es que ambos conceptos son distintos y no deben mezclarse, pues su indebida identificación conduce a serios desatinos. Se trata de conceptos tan distintos que un acto bien puede ser inválido pero eficaz, válido pero ineficaz, inválido e ineficaz, o válido y eficaz.

Normalmente, cuando las manifestaciones de voluntad de los entes que actúan en ejercicio de potestades administrativas son proferidas con acatamiento de las formalidades previstas en el ordenamiento jurídico y contienen, al menos en apariencia, todos los elementos de legalidad interna y externa necesarios para configurarse como verdaderos actos administrativos, se dice que tales manifestaciones son válidas o por lo menos así se presume, mientras no se demuestre lo contrario.

En este sentido se ha dicho que el acto administrativo es válido cuando concurren en él todos los elementos que lo integran y que tal validez se materializa una vez que el mismo es dictado por la autoridad competente¹⁹³. Señala el profesor BREWER CARÍAS que un acto administrativo puede ser válido, si cumple con todas las condiciones tanto de fondo como de forma que hagan que el mismo esté de acuerdo con el ordenamiento jurídico.¹⁹⁴

El problema de la validez, entonces, nada tiene que ver con el de los efectos del acto administrativo; se vincula, en cambio, con la adecuación del proveimiento al bloque de la legalidad, en tanto que, como se sabe, es manifestación de la actividad de los entes que actúan en ejercicio de potestades administrativas, siempre sometidos al principio de la legalidad y sus implicaciones. Decía el maestro MOLES CAUBET que la potestad administrativa, esto es, el complejo de poderes, derechos y deberes pertenecientes a la Administración -que a su vez, en la repartición de las distintas tareas entre diversos órganos o complejos orgánicos, dan lugar a la atribución y la competencia- viene determinada siempre por la ley lo cual es una condición del principio de la legalidad.¹⁹⁵

¹⁹³ PARADA, R. *Derecho Administrativo*. Marcial Pons, Madrid, 1992, T.I, p. 138.

¹⁹⁴ BREWER CARÍAS, A. *El derecho administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. EJV, Caracas, 1982, p. 195.

¹⁹⁵ MOLES CAUBET, A. "El principio de la legalidad y sus implicaciones". *Revista de la Facultad de Derecho*. No. 50, UCV, Caracas, 1971, pp. 79 y ss. En contra DE LA CUETARA, para quien el poder público se distribuye directamente por el bloque constitucional, el cual acude en muchas ocasiones a criterios principales e institucionales que se imponen al mismo legislador, por lo que ni el Derecho escrito ni la voluntad de los Parlamentos gozan de la exclusividad de creación de potestades sino que ésta pueden nacer de una institución jurídica (potestad autoorganizadora), de una calificación (como la de servicio público) o del juego de los principios generales del Derecho. DE LA CUETARA, J.M. *Las potestades administrativas*. Tecnos, Madrid, 1986, pp.74-75.

Sin embargo, la validez del acto administrativo no viene determinada por un examen sucedáneo, verificado con posterioridad a su emanación, en cuanto al apego del mismo al señalado bloque de la legalidad, sino que, como consecuencia del exorbitante principio de legitimidad que le acompaña, se ampara en una presunción *juris tantum*, desvirtuable por prueba en contrario y de allí que, al menos dentro de los moldes más conservadores del Derecho Administrativo, el acto administrativo, una vez dictado, es válido mientras no se determine lo contrario, bien por la propia Administración o bien por el juez contencioso.

Problema diverso, como hemos dicho, es el de la *eficacia* del acto administrativo, en tanto que, como bien afirma la mejor doctrina, éste puede ser válido mas no eficaz y *viceversa*. Según el profesor GARRIDO FALLA un acto administrativo se perfecciona una vez que está constituido por el conjunto de elementos que funcionan como requisitos de su validez, pero, por la simple circunstancia de reunir tales elementos, el acto administrativo no es jurídicamente eficaz.¹⁹⁶ La validez y la eficacia son atributos distintos e independientes que acompañan las manifestaciones de voluntad de la Administración, pero ninguno de los dos es condición determinante de la presencia del otro al punto que suele suceder que ambos estén presentes, o que ambos estén ausentes, o que sólo esté uno de ellos, o cualquiera de los dos.

La *notificación* es una condición de *eficacia* del acto¹⁹⁷, es decir, mientras la manifestación de voluntad, juicio o conocimiento de la Administración Tributaria no sea apropiadamente comunicada al administrado, *no surte efecto alguno* frente a éste. Al respecto la jurisprudencia ha señalado:

“Todo acto administrativo para ser perfecto requiere validez y eficacia: válido es todo administrativo que ha nacido conforme al ordenamiento jurídico vigente, la eficacia sólo se vincula a su ejecutoriedad, a su fuerza ejecutoria, a la posibilidad de ponerlo inmediatamente en práctica. Un acto administrativo se hace eficaz adquiriendo ejecutoriedad mediante su publicación o notificación cuando se trata de actos administrativos de carácter general o de carácter particular, respectivamente.

Es decir, la notificación o publicación, según sea el caso, es una formalidad posterior a la emisión del acto. Sin el previo cumplimiento de la publicidad o notificación el acto administrativo podrá ser válido más no eficaz, pues en la medida en que no se haya efectuado se considerará que los administrados ignoran su existencia, ya que el fundamento de la publicidad y de la notificación consiste en llevar al conocimiento del interesado el acto administrativo”.¹⁹⁸

¹⁹⁶ GARRIDO FALLA, F. *Tratado de derecho administrativo*. Tecnos, Madrid, 1987, T.I, p. 453.

¹⁹⁷ Para un breve panorama del asunto en nuestra legislación, consúltese: RODRÍGUEZ GARCÍA, N. “La eficacia de los actos administrativos”. No. 38, *Revista de Derecho Público*. EJV, Caracas, 1989, pp. 17 y ss.

¹⁹⁸ Cf. S. CSJ/SPA, 20.07.93 y también. S. CSJ/SPA, 10.10.89, 23.02.94, *et passim*.

El artículo 177 del Código Orgánico Tributario establece claramente que el incumplimiento de los trámites legales en la realización de las notificaciones tendrá como consecuencia el que las mismas *no surtan efecto* sino a partir del momento en que se hubiesen realizado debidamente, o en su caso, desde la oportunidad en que el interesado se deba tener por notificado personalmente en forma tácita, según lo previsto en el artículo 172.1 del Código. Ningún plazo corre entonces mientras el acto administrativo respectivo no adquiera eficacia, ni resulta obligatoria la observancia del contenido del acto, ni éste puede ser ejecutado (ejecutividad y ejecutoriedad).

1.3. Notificación personal y orden de prelación

La jurisprudencia había expresado que las autoridades administrativas debían *privilegiar* la notificación personal, agotando todos los medios necesarios para que ésta se lleve a cabo, y es lógico que así sea pues la notificación personal es la forma más idónea de garantizar la posibilidad de ejercicio del derecho a la defensa.¹⁹⁹

El Código Orgánico Tributario vigente retrocede en este campo, en desmedro de los derechos de los contribuyentes. En una regulación inaudita y carente de toda racionalidad, el artículo 172 declara que las notificaciones se practican *sin orden de prelación* en las formas indicadas por la norma.

La notificación personal no tiene entonces la preeminencia que naturalmente debería tener, aun cuando estamos ante procedimientos administrativos que resultan normalmente en actos gravosos para el administrado, y donde garantizar el oportuno y adecuado conocimiento del acto, los medios y plazos de defensa contra el mismo, y las autoridades competentes al respecto, es una exigencia conectada de manera directa con el derecho constitucional al debido proceso y todas las derivaciones del mismo.

Además, como se ha suprimido el orden de prelación, la notificación personal pierde su carácter de formalidad esencial, sin cuyo cumplimiento el procedimiento respectivo deviene nulo.

1.4. Formas de notificar

El Código prevé diferentes formas de notificar:

- (i) *Personalmente*, entregándola contra recibo al contribuyente o responsable, entendiéndose al efecto que también se tiene por notificado personalmente al contribuyente o responsable que realice cualquier actuación que implique el conocimiento del acto, desde el día en que se efectuó dicha actuación. Este es un caso de notificación tácita o presunta. Este tipo de notificaciones son en extremo delicadas porque pueden conducir a que se entienda que el sujeto pasivo se ha impuesto del contenido y alcance del acto administrativo, cuando en realidad eso no ha ocurrido. Por esa razón, cuando la Administración Tributaria sostiene que ha ocurrido una notifi-

¹⁹⁹ Cf. CSJ/SPA, 4.12.97, caso: “Consortio Autopistas Barlovento”, consultada en original.

cación tácita o presunta, debe demostrarlo con las pruebas legales, pertinentes y conducentes a tal fin, de las cuales pueda evidenciarse de manera inequívoca que el sujeto pasivo tuvo la oportunidad para enterarse del contenido del acto administrativo. La notificación tácita o presunta no puede utilizarse como una emboscada para sorprender al administrado, porque los procedimientos administrativos no son cauces formales adversariales, sino instrumentos para el desarrollo de la actividad administrativa con pleno y absoluto apego a la ley. Además importa mucho recordar que la actividad administrativa está gobernada por los principios de honestidad, transparencia y buena fe y que su actividad es *servicial*, en el sentido de que ella está, como lo establece el artículo 141 de la Constitución "...al servicio de los ciudadanos y las ciudadanas...".

- (ii) Por *constancia escrita*, entregada por cualquier funcionario de la Administración Tributaria en el domicilio del contribuyente o responsable. En este caso al menos la norma indica que la notificación se hará a persona adulta que habite o trabaje en dicho domicilio, quien debe firmar el correspondiente recibo, del cual se dejará copia para el contribuyente o responsable en la que conste la fecha de entrega.
- (iii) Por correspondencia postal efectuada mediante correo público o privado, por sistemas de comunicación telegráficos o electrónicos, siempre que se deje constancia en el expediente de su recepción. Se ha extendido mucho el uso de la notificación mediante correo electrónico, pero sin que la Administración Tributaria haya cumplido las formalidades previstas en el Código Orgánico Tributario para que estas notificaciones sean válidas, lo cual será tratado seguidamente.

1.5. Cuando se entiende efectuada la notificación. La notificación por correo electrónico

La notificación personal se tiene por efectuada, es decir, se considera debidamente notificado al sujeto pasivo, al día hábil siguiente de su notificación (artículo 173 del Código Orgánico Tributario). Si la notificación no es personal, sino practicada en el domicilio del contribuyente o a través de correo público o privado, por sistemas de comunicación telegráficos o electrónicos, se considera efectiva el quinto día hábil siguiente (artículo 174 del Código Orgánico Tributario). Las notificaciones deben practicarse en día y hora hábiles y si se efectúan en día inhábil, se entienden practicadas el primer día hábil siguiente (artículo 175 de Código Orgánico Tributario).

Sobre el punto específico de la notificación realizada por medios electrónicos (fundamentalmente por correo electrónico), debe tenerse en cuenta que de conformidad con el artículo 34 del Código Orgánico Tributario, la Administración Tributaria puede establecer un domicilio fiscal electrónico obligatorio para la notificación de comunicaciones o actos administrativos que requiera hacerle a los sujetos pasivos, y éste tendrá preferencia respecto de los previstos en los artículos 31, 32 y 33 del Código.

Ahora bien, una atenta lectura de la norma revela que es necesario que la Administración Tributaria emita un acto administrativo de efectos particulares, *estableciendo* el domicilio electrónico del contribuyente. Eso es lo que se deduce de los términos empleados por el legislador, quien claramente se refiere a: “establecer un domicilio fiscal electrónico obligatorio para la notificación de comunicaciones o actos administrativos que requiera hacerle a los sujetos pasivos.” Si la intención hubiese sido otra, el legislador simplemente habría dicho que la dirección electrónica suministrada por el sujeto pasivo se tendría como válida para recibir notificaciones; pero no es eso lo que dice la norma. Si el contribuyente suministra un correo electrónico a la Administración Tributaria cuando, por ejemplo, tramita su inscripción en el Registro de Información Fiscal, eso no supone el establecimiento del domicilio electrónico al que se refiere el artículo 34 comentado.

Además, esta norma contiene una declaración muy importante, y es que el domicilio electrónico tiene preferencia respecto de los previstos en los artículos 31, 32 y 33 del Código, de modo que el establecimiento del domicilio electrónico no puede tomarse a la ligera, en especial si se tiene en cuenta la importancia de la notificación para el ejercicio del derecho a la defensa.

Finalmente, la necesidad de una decisión formal que establezca el domicilio electrónico requiere la existencia de unas normas previas según el propio artículo 34, de acuerdo con el cual funcionamiento y formalidades relativas al domicilio fiscal electrónico, tiene que ser regulado por la Administración Tributaria. Si esa regulación no existe, no puede establecerse domicilio fiscal alguno.

En adición a lo anterior y como ha sostenido acertadamente YSABEL FIGUERA²⁰⁰, la tenencia de un domicilio electrónico para recibir notificaciones de entes de la Administración Pública es un derecho de los ciudadanos regulado en el artículo 8.3 de la Ley de Infogobierno²⁰¹, pero que requiere, de acuerdo con esta misma norma, cumplir los términos y condiciones establecidos en la ley que rige la materia de mensajes de datos y las normas especiales que la regulan.

En este orden de ideas, siendo que la notificación de un acto administrativo efectuada a un domicilio electrónico, es decir, por correo electrónico, es un mensaje de datos que debe permanecer inalterado porque es necesario dejar constancia de que el sujeto pasivo ha sido efectivamente notificado, entonces debe cumplirse con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas²⁰², de acuerdo con el cual: “Cuando la ley requiera que la información sea presentada o conservada en su forma original, ese requisito quedará satisfecho con relación a un Mensaje de Datos si se ha conservado su integridad y cuando la información contenida en dicho Mensaje de Datos esté disponible.

²⁰⁰ <https://bpmaw.net/importancia-del-domicilio-en-materia-tributaria-y-el-domicilio-fiscal-electro-nico/>

²⁰¹ Gaceta Oficial No. 40.274 del 17 de octubre de 2013.

²⁰² Gaceta Oficial N° 37.148 del 28 de febrero de 2001.

A tales efectos, se considerará que un Mensaje de Datos permanece íntegro, si se mantiene inalterable desde que se generó, salvo algún cambio de forma propio del proceso de comunicación, archivo o presentación.”

Por otra parte, cuando el artículo 8.3 de la Ley de Infogobierno se refiere a: “...las normas especiales que la regulan”, alude sin duda a las normas aplicables a la materia de que se trate, que en nuestro caso es el Código Orgánico Tributario, el cual, como se ha visto, establece con claridad que la Administración Tributaria deben dictar unas normas para regular el domicilio electrónico a los fines tributarios.

El problema de las notificaciones por correo electrónico se ha discutido en otros ordenamientos jurídicos, e incluso ha tenido en algunos una regulación especial, como debería ocurrir en nuestro caso de acuerdo con lo expuesto anteriormente. Ese es el caso de España con el Real Decreto No. 1363/2010 de fecha 29 de octubre de 2010, donde se confiere preferencia a los medios electrónicos como medios de comunicación entre las distintas Administraciones, y se considera como un *derecho* de las personas el uso del mismo en sus relaciones con la Administración. En el ámbito específicamente tributario y en desarrollo de la Ley 11/2007, de 22 de junio de 2007, sobre acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, el Decreto Real Decreto 1/2010, de 8 de enero de 2010²⁰³, introduce en la regula-

²⁰³ “1. Cada Administración tributaria podrá acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a los obligados tributarios que no tengan la condición de persona física. Asimismo, se podrá acordar la asignación de una dirección electrónica a las personas físicas que pertenezcan a los colectivos que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos. Esta dirección electrónica debe reunir los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico para la práctica de notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia, resultando de aplicación lo dispuesto en los apartados segundo y tercero del artículo 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos. 2. Transcurrido un mes desde la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica. 3. La práctica de notificaciones en la dirección electrónica no impedirá que la Administración tributaria posibilite que los interesados puedan acceder electrónicamente al contenido de las actuaciones administrativas en la sede electrónica correspondiente con los efectos propios de la notificación por comparecencia. 4. En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se regulará el régimen de asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración tributaria estatal. En todo caso, los obligados a recibir las notificaciones telemáticas podrán comunicar que también se considere como dirección electrónica cualquier otra que haya sido habilitada por la Administración del Estado para recibir notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia. 5. A los efectos de este artículo, cualquier Administración tributaria podrá utilizar la dirección electrónica previamente asignada por otra Administración tributaria, previo el correspondiente convenio de colaboración, que será objeto de publicidad oficial. 6. Fuera de

ción de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, una autorización a las Administraciones tributarias para que asignen un correo o dirección electrónica a los fines de llevar a cabo notificaciones a determinados sujetos pasivos. Para que esta sea posible, es preciso que el acuerdo de asignación de la dirección electrónica sea publicado, y que luego de transcurrido un mes de la publicación, se notifique formalmente al obligado tributario, y es a partir de ese momento que la Administración tributaria puede practicar con carácter general las notificaciones en la dirección electrónica asignada.²⁰⁴

Desafortunadamente, en nuestro ordenamiento jurídico las Administraciones Tributarias están haciendo un uso inapropiado de las notificaciones por correo electrónico, puesto que no han cumplido con los extremos previstos en el Código Orgánico Tributario, en la Ley de Infogobierno y en la Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, para que estas notificaciones sean válidas. No dudamos en afirmar que la totalidad de las notificaciones efectuadas de esta forma son *inválidas* y los actos administrativos así notificados son sin duda *ineficaces*.²⁰⁵ Es imperativo

los supuestos que se establezcan conforme a lo dispuesto en este artículo, para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico, se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización.” *Vid.* BOE.es - Documento BOE-A-2010-836.

²⁰⁴ La importancia de este asunto es tal que la doctrina tributaria ya se ha ocupado en profundidad del mismo: MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M. *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*. Thomson Reuters-Aranzadi, Pamplona, 2020.

²⁰⁵ Los delicados problemas que plantean las notificaciones por correo electrónico, han sido muy bien tratados por José Ignacio Cubero Marcos, quien señala al respecto lo siguiente: “Para entender válidamente practicada una notificación electrónica, se precisa que la Administración disponga de los mecanismos técnicos necesarios que permitan certificar y verificar que las comunicaciones realizadas se han originado, que proceden de sus autores y no de personas ajenas, y que han sido recibidas a una fecha y hora determinada. Todas estas herramientas de software y de seguridad sustituyen a la presencia física en las dependencias administrativas o a la firma que debe figurar en el acuse de recibo. Por tanto, resulta indispensable que la Administración emplee estos mecanismos de certificación y que cuenten con las máximas garantías de seguridad. Así, si el lenguaje de unos y ceros y la conexión entre dispositivos remotos trata de reemplazar la notificación ordinaria inmediata en papel, todos ellos, al menos, deben disponer de garantías suficientes y con un menor margen de error para constatar el acto de la notificación, su recepción, autoría y contenido (...) El correo electrónico podría admitirse como medio de notificación, siempre que esta herramienta reúna las condiciones técnicas indispensables para garantizar la interoperabilidad, la seguridad y la autenticidad de las comunicaciones, más allá de que una ley sectorial incorpore este mecanismo notificador. La razón estriba en que no pueden soslayarse las garantías de defensa y de seguridad jurídica que amparan a cualquier persona que entabla relación con la Administración pública. Si bien las formalidades o los medios para notificar pueden revestir una importancia relativa de acuerdo con el principio de buena fe, se presentan como condi-

que las Administraciones Tributarias respeten las formalidades previstas en las leyes antes citadas para corregir esta irregular situación, que encierra una violación categórica y escandalosa del derecho a la defensa de los sujetos pasivos de la imposición.

1.6. La notificación por aviso. Cuando procede

En aquellos casos en que no es posible determinar el domicilio del contribuyente o cuando es imposible efectuar la notificación por alguno de los mecanismos previstos en el artículo 172 (algo que luce realmente difícil que ocurra), o cuando se trata de las liquidaciones efectuadas para un conjunto de contribuyentes o responsables, de ajustes por errores aritméticos, porciones, intereses, multas y anticipos, a través de listas en las que se indique la identificación de los contribuyentes o responsables, los ajustes realizados, y la firma u otro mecanismo de identificación del funcionario, que al efecto determine la Administración Tributaria, la notificación se puede practicar mediante la publicación de un *aviso* que contendrá la identificación del contribuyente o responsable, y la identificación del acto emanado de la Administración Tributaria, con expresión de los recursos administrativos o judiciales que procedan. Este es un medio de notificación excepcional, al cual se puede acudir única y exclusivamente en los supuestos taxativamente establecidos en la norma.

La publicación debe efectuarse por una sola vez en uno de los diarios de mayor circulación de la capital de la República, o de la ciudad sede de la Administración Tributaria que haya emitido el acto, debiendo incorporarse el aviso en el expediente administrativo respectivo. Esta notificación surte efectos al quinto día hábil siguiente de publicado el aviso.

1.7. Notificación de personas jurídicas, comunidades, entidades y firmas personales

En el caso de firmas personales, sociedades civiles o mercantiles, asociaciones, corporaciones, fundaciones y personas jurídicas públicas o privadas en general, la notificación debe practicarse en el gerente, director, administrador presidente o representante. De acuerdo con el artículo 178 del Código Orgánico Tributario, estas personas se entienden facultadas para darse por notificadas en nombre de la persona jurídica, no obstante cualquier limitación establecida en los estatutos o actas constitutivas de las referidas entidades.

ción necesaria, instrumento clave para que la notificación, lejos de ser un mero trámite, se perfila como uno de los ejes que vertebran las garantías procesales (...) Sustentar el debate en torno a la notificación en las actuaciones o presunciones de los hechos y comportamientos de Administración e interesado entraña un riesgo de considerables dimensiones si se pretende evitar la indefensión o la inseguridad jurídica. La más mínima duda respecto a la recepción o conocimiento de un acto administrativo conlleva dejar inerte a la ciudadanía frente al inmenso poder de la Administración.” CUBERO MARCOS, J.I. “Son válidas las notificaciones practicadas mediante correo electrónico.” *Revista de Administración Pública*. No. 204, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2017, pp. 137-163.

Las notificaciones de entidades o colectividades que constituyan una unidad económica dispongan de patrimonio propio, y tengan autonomía funcional, se practicarán en la persona que administre los bienes, y en su defecto en cualquiera de los integrantes de la entidad.

En el caso de sociedades conyugales, uniones estables de hecho entre un hombre y una mujer, sucesiones y fideicomisos, las notificaciones se realizarán a sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo y en su defecto a cualquiera de los interesados.

1.8. La resistencia frente a la notificación. Consecuencia

Cuando las notificaciones se practican de acuerdo con algunas de las opciones previstas en los numerales 1 (*personal*) y 2 (*domicilio*) del artículo 172, puede ocurrir que el sujeto pasivo o la persona que recibe la notificación en el domicilio se niegue a firmar. En ese caso, el funcionario actuante debe levantar un acta en la cual se dejará constancia de la negativa y la notificación se entenderá practicada una vez que se incorpore dicha acta en el expediente respectivo (artículo 172, párrafo único).

1.9. El derecho a la notificación y la Carta de Derechos del Contribuyente del ILADT

La CDGC-ILADT²⁰⁶ dedica tres apartados (48, 49 y 50) al derecho a la *notificación*, lo que pone en evidencia su importancia. Se establece en primer lugar, que las notificaciones deben practicarse, con carácter general y de modo preferente, al interesado y en su domicilio y que las notificaciones a personas distintas sólo serán válidas si existen evidencias de que el interesado podrá conocer la notificación. La notificación por edicto sólo es válida cuando no se pueda practicar la notificación en el domicilio.

Se reconoce al contribuyente el derecho de señalar como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, quedando a salvo las facultades de la Administración para comprobar la veracidad de dicho domicilio.

Por último, se dispone que el derecho a que la notificación por medios electrónicos debe circunscribirse a sujetos tributarios respecto a los cuales, por su perfil o segmentación, existe evidencia de un acceso ordinario a la informática o conocimientos tecnológicos mínimos.

2. Derecho a la motivación

Los administrados tienen derecho a conocer las razones de hecho y de derecho que fundamentan el acto administrativo dictado por la Administración Tributaria que les afecta en sus derechos subjetivos o intereses personales, legítimos y direc-

²⁰⁶ http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Pre-sentacion.pdf

tos. Así pues, no basta con que estas razones existan, sino que las mismas deben ser expresadas *formalmente* pues lo contrario supone una violación flagrante del derecho a la defensa y del derecho a la notificación, la cual se reduciría a una mera formalidad desprovista de contenido y utilidad práctica.

Por exigencia del artículo 49.1 de la Constitución y de los artículos 193.4 y 201.7 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con los artículos 9 y 18.5, de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, los actos administrativos deben ser motivados, es decir, deben expresar formalmente las razones de hecho y de derecho en que la Administración se ha fundamentado para emitir su manifestación de voluntad en un caso concreto. La exigencia de la motivación proscribire en nuestro ordenamiento jurídico la arbitrariedad de las Administraciones Tributarias, obligándoles a circunstanciar sus decisiones de tal suerte que el juez contencioso-tributario, de cuyo control no escapa *ningún acto administrativo* dictado por dichas Administraciones Tributarias, pueda valorar la apreciación de los hechos y la aplicación del derecho realizada por la autoridad que ha dictado el acto. De modo pues que la falta de motivación o la motivación defectuosa, obstaculiza el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva y la misma función jurisdiccional en el ámbito del contencioso tributario, lo que pone de relieve su gravedad.

Pero además, la motivación o expresión formal de los motivos, se enlaza con la protección del derecho constitucional a la defensa del cual no puede ser privado, en ningún caso, el ciudadano. Ciertamente, sólo el adecuado, completo y exhaustivo conocimiento que tenga el administrado de las razones que impulsaron a la Administración Tributaria a actuar, le permitirá esgrimir argumentos y aportar pruebas en su defensa. Ante el silencio de la administración o frente a las parcas motivaciones, el administrado no sólo se confunde y queda sumido en las sombras de la ignorancia, sino que es incapaz de defenderse adecuadamente de aquello que afecta sus derechos subjetivos o sus intereses, personales legítimos y directos.²⁰⁷

²⁰⁷ Sobre la vinculación entre el derecho a la motivación y el derecho a la defensa la jurisprudencia ha dicho lo que sigue: “El derecho a la defensa en el procedimiento administrativo está íntimamente vinculado al derecho a la motivación, porque el conocimiento oportuno de los motivos de la acción administrativa es lo que puede determinar la eficacia y acierto de las decisiones que se dicten, su correcta adecuación al derecho objetivo y el debido equilibrio entre los intereses públicos y particulares involucrados en la decisión, a iniciativa de los interesados. Basta por lo tanto con que el acto administrativo no esté debidamente motivado para que se considere que tácitamente ha habido indefensión de los particulares que han podido oponerse a la decisión, antes de que ésta llegue a afectar sus intereses legítimos, personales y directos, y de allí la necesidad de hacer referencia a las razones que han sido alegadas entre los requisitos de la motivación, aludida en el ordinal 5º del artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos”. Cf. S. CPCA, 14 de marzo de 1988, caso: *Nelly M. Chirinos vs. Instituto Nacional del Menor*, consultada en: *Revista de Derecho Público*, EJV, Caracas, 1988, No. 34, pp. 85-86.

La motivación es antecedente y a la vez consecuente del derecho a la defensa, porque como hemos dicho, éste no puede ser adecuadamente ejercido si el administrado no conoce las razones de hecho y de derecho que fundamentan el acto administrativo que le afecta; pero al mismo tiempo, ofrecer una oportunidad formal para que el interesado se defienda, para luego no considerar en forma alguna sus argumentos, es una burla y un fraude al derecho a la defensa, como lo ha reconocido la jurisprudencia: "...esta Alzada ha destacado que los postulados constitucionales relacionados con el derecho a la defensa y al debido proceso, implican la posibilidad de ser oído, dado que en caso contrario no puede hablarse de defensa alguna; el derecho a ser notificado de la decisión administrativa, a los fines de que le sea posible al administrado presentar los alegatos que en su defensa pueda aportar al procedimiento (más aún cuando éste se ha iniciado de oficio); el derecho a tener acceso al expediente, con el propósito de examinar en cualquier estado de la causa las actuaciones que lo componen; el derecho del administrado a presentar pruebas tendientes a enervar las actuaciones administrativas que se le imputan; el derecho a ser informado de los recursos y medios de defensa que le asisten y, por último, el derecho a recibir oportuna respuesta a sus solicitudes. (Vid, sentencias Nros. 00161 de fecha 9 de febrero de 2011, caso: *Pepsi Cola Venezuela, C.A.*, 00817 del 4 de junio de 2014, caso: *Corporación Exxa Internacional, C.A.*, y 00064 del 1° de febrero de 2018, caso: *Inversiones Turísticas Azul Profundo, C.A.*, entre otras). De igual modo, la verificación de las mencionadas garantías supone, en el marco de un procedimiento administrativo de carácter fiscal, no sólo que se dé cumplimiento a todas sus fases, con la apertura del lapso correspondiente para consignar los descargos que tenga a bien la contribuyente para sustentar su pretensión sino que además éstos sean valorados por la autoridad administrativa competente, ya sea para desestimarlos y confirmar el Acta Fiscal o bien para considerarlos y modificar su actuación primigenia. (Vid, sentencia de esta Sala No. 00742 de fecha 22 de julio de 2010, caso: *Papeles Venezolanos, C.A. PAVECA*). De manera que, a juicio de esta Sala la Administración Tributaria vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso de la sociedad mercantil Caracas Paper Company, C.A., al no dar respuesta a ninguno de los argumentos esgrimidos por dicha contribuyente en su escrito de descargos, luego de considerar que el mismo había sido presentado de forma extemporánea, tal como se indicó anteriormente.”²⁰⁸

En el caso específico de la determinación tributaria, la motivación del acto administrativo asume la relevante función de comunicar al sujeto pasivo el razonamiento lógico-jurídico en base al cual se ha desenvuelto el procedimiento. Entonces, la obligación de motivar constituye la condición fundamental para el efectivo reconocimiento frente al contribuyente de una garantía fundamental, cual es el derecho a la defensa. A este respecto, ABACHE CARVAJAL afirma que: “Pasando a los derechos que el contribuyente puede ejercer durante la fase de terminación del procedimiento determinativo, en primer lugar se encuentra *el derecho a*

²⁰⁸ Cf. S. TSJ/SPA No. 00022 del 30 de enero de 2019, caso: *Caracas Paper Company, C.A.*

una determinación motivada, como condición necesaria para el ejercicio del derecho a la defensa.”²⁰⁹

La protección de este derecho fundamental adquiere además especial relieve en el caso de los procedimientos administrativos-tributarios, porque éstos tienen la particularidad de cobijar en su seno típicos procedimientos administrativos sancionatorios que culminan con la imposición de multas, las cuales pueden llegar a ser de una intensidad considerable.

En efecto, en los procedimientos administrativos sancionatorios adquiere especial importancia la adecuada motivación del acto porque estos últimos envuelven siempre, como se comprende con absoluta facilidad, un contenido gravoso, a veces en grado superlativo, para el administrado. Sostiene con acierto el profesor CARLOS WEFTE que: “...el contribuyente o responsable debe tener la posibilidad jurídica de conocer, con carácter previo a una decisión condenatoria, la imputación penal tributaria.”²¹⁰

No puede, pues, la Administración Tributaria, salvaguardarse en la odiosa interpretación conforme a la cual la motivación no tiene por qué ser exhaustiva, porque tal criterio sólo es válido cuando no estamos en el campo de los actos administrativos de gravamen. Se ha dicho al respecto, que la motivación es no sólo una elemental cortesía, sino un riguroso requisito del acto de sacrificio de los derechos.²¹¹

Ahora bien, es frecuente que la Administración Tributaria en general y, en especial, las Administraciones Tributarias Municipales, burlen el requisito de la motivación aparentando que lo cumplen a cabalidad. Esta práctica se produce de diversas formas y, fundamentalmente, a través de los siguientes mecanismos:

i. El uso de motivaciones prefabricadas, que se aplican por igual a todos los casos como si se tratara de un proceso de producción en serie de actos administrativos.

En estos casos la Administración Tributaria abandona la trascendental labor de examinar los particularismos de cada asunto, resolviendo aquellos aparentemente iguales, pero en el fondo disímiles, con idénticos razonamientos, lo cual es un fraude al derecho a la motivación. Esto ocurre porque el procedimiento administrativo de determinación tributaria a veces es un espejismo, puesto que desde que se levanta el acta fiscal, la decisión definitiva ya existe; no importa en realidad cuáles son los argumentos que se viertan en el escrito de descargos y mucho menos las pruebas que se acompañen durante el postizo cauce formal, en tanto desde que se inicia la fiscalización, el contribuyente se presume deudor/infractor:

ii. El uso de motivaciones formales sin contenido material alguno.

²⁰⁹ ABACHE CARVAJAL, S. “Los derechos...*Cit.*, pp. 118-119.

²¹⁰ WEFTE, C. *Garantismo y derecho Penal Tributario en Venezuela*. GLOBE, Caracas, 2010, p. 528.

²¹¹ *Cf.* S. Tribunal Constitucional Español, 17 de junio de 1981.

Este es un supuesto más grave aún que el anterior pues constituye un abierto fraude a la ley. En estos supuestos las Administraciones Tributarias expresan su voluntad en un lenguaje indescifrable, oscuro, hermético, cuyo evidente propósito es aparentar que se dice algo, pero sin decir nada en realidad. Una lectura superficial del acto lleva al incauto a creer que el requisito de la motivación ha sido cumplido pues el acto relata unos hechos e invoca unas normas, tal como lo exige la ley.

Sin embargo, el lector agudo puede constatar de inmediato que la finalidad ínsita en las normas que consagran la motivación como requisito formal indispensable para la validez de todo acto administrativo, es traicionada con semejante artilugio. Es aquí justamente donde surge el concepto de la *inmotivación material*, como vicio que afecta el acto administrativo cuando a pesar de que éste expresa unos fundamentos fácticos y jurídicos (*motivación formal*), los mismos resultan en tal grado ininteligibles, en tal medida enrevesados e incomprensibles, que no permiten aprehender cuáles son los verdaderos motivos del acto.

En casos como el descrito, ni siquiera la consulta del expediente administrativo salva el vacío absoluto de motivación, pues no hay modo de establecer una conexión lógica entre los documentos que obran en el mismo y el inextricable laberinto de frases y oraciones trasbocadas en el acto.

Cuando esto ocurre, cuando la Administración Tributaria comete fraude a la ley ofreciendo una motivación fingida, el ejercicio del derecho a la defensa se traduce en una tarea titánica y con resultados inciertos, porque el administrado es obligado a desentrañar la perturbadora confusión del acto, debiendo inferir la mayor parte de su contenido, sin saber en realidad de qué se defiende. El torbellino de frases y oraciones inconexas precipitan al administrado hasta el vértigo, adormeciendo su capacidad de raciocinio y, por ende, debilitando su posibilidad de defenderse.

Así, el administrado debe realizar un inconmensurable esfuerzo para tratar de entender cuáles son los fundamentos fácticos y jurídicos del acto que le es notificado y que afecta sus derechos e intereses. En el despliegue de esta frustrante labor, debe triplicar el empeño que ha de ponerse para asumir la defensa frente a cualquier acto administrativo. Pero el hecho verdaderamente grave no es tanto el inusual trabajo que debe ser desplegado para asumir la defensa, sino el inevitable apoyo que debe buscarse en la interpretación y en las conjeturas, como únicas vías para tratar de decodificar el insondable y nebuloso lenguaje vertido en el expediente administrativo.

Este burdo fraude al requisito de la motivación excede la simple transgresión de una formalidad para constituirse en un tosco y escandaloso atentado contra el ejercicio del derecho a la defensa del administrado, quien debe defenderse basado en suposiciones, sustentándose sólo en su capacidad de inferir los verdaderos motivos del acto, y contra la garantía formal de la notificación

Sobre este derecho, la CDGC-ILADT reconoce en su artículo 81 el: “Derecho a la motivación concreta, específica y suficiente y fundada en Derecho de las resoluciones de la Administración y los decretos del Poder Ejecutivo, como supuesto

esencial del derecho de defensa. La motivación deberá abarcar la denegación de alegaciones que haya planteado el obligado antes de la resolución del procedimiento administrativo.”²¹² La formulación anterior es destacable porque perfila en forma lacónica, pero con exactitud que la motivación debe ser concreta, específica, suficiente y fundada en derecho.

3. *Derecho a la defensa*

3.1. *Noción general*

El derecho a la defensa es la facultad jurídicamente encuadrada, de naturaleza adjetiva, de presentar alegatos y argumentos, de hecho y de derecho, en protección o resguardo de derechos e intereses legítimos propios, de naturaleza sustantiva. Es el derecho esencial, básico y seminal en todo conflicto intersubjetivo de intereses, cualquiera que sea su naturaleza.

Sobre el derecho a la defensa, la jurisprudencia ha expresado que: “...el derecho a la defensa y el debido proceso constituyen garantías inherentes a la persona humana y, en consecuencia, aplicables a cualquier clase de procedimientos. El derecho al debido proceso ha sido entendido como el trámite que permite oír a las partes, de la manera prevista en la Ley, y que ajustado a derecho otorga a las partes el tiempo y los medios adecuados para imponer sus defensas (Sentencia nro. 5/2001, del 24 de enero). Así, el derecho a la defensa debe entenderse como la oportunidad para el encausado o presunto agraviado de que se oigan y analicen oportunamente sus alegatos y pruebas. En consecuencia, existe violación del derecho a la defensa cuando el interesado no conoce el procedimiento que pueda afectarlo, se le impide su participación o el ejercicio de sus derechos, o se le prohíbe realizar actividades probatorias (Sentencia nro. 5/2001, del 24 de enero).”²¹³

Más recientemente, la jurisprudencia ha mezclado las nociones de derecho a la defensa y debido proceso, aunque en realidad el primero es una manifestación del segundo: “...el derecho a la defensa y al debido proceso comprende, entre otros: *i*) el derecho a ser oído, puesto que no podría hablarse de defensa alguna si el administrado no cuenta con esta posibilidad; *ii*) el derecho a ser notificado de la decisión administrativa a los efectos de que le sea posible al particular presentar los alegatos que en su defensa pueda aportar al procedimiento, más aún si se trata de un procedimiento que ha sido iniciado de oficio; *iii*) el derecho a tener acceso al expediente, con el propósito de examinar en cualquier estado del procedimiento las actas que lo componen; *iv*) el derecho que tiene el administrado a presentar, controlar y contradecir pruebas en el procedimiento; *v*) el derecho que tiene el particular a ser informado de los recursos y medios de defensa; y, *vi*) el derecho a recurrir la decisión que considere gravosa a sus intereses, todo esto conforme a lo previsto en el

²¹² http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf

²¹³ Cf. S. TSJ/SC No. 429, 5 de abril de 2011, caso: *Pedro Miguel Castillo*.

citado artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (Vid., sentencia de esta Sala número 01678 del 25 de noviembre de 2009, caso: *Manuel Rosales Guerrero*, ratificada entre otros, en los fallos números 00693 y 00351, de fechas 7 de julio de 2016 y 22 de junio de 2017, casos: *General Motors Venezolana, C.A.*, y *Wonke Occidente, C.A.*, en ese orden).²¹⁴

3.2. La regulación constitucional

La Constitución de 1999, representó un avance importante en cuanto a la regulación del debido proceso, que desafortunadamente no se corresponde en lo absoluto con lo que ha sido el ejercicio efectivo de este derecho y sus derivaciones, tanto en sede administrativa, como en la judicial.

En su artículo 49, de la Constitución señala que el debido proceso se aplicará a *todas* las actuaciones administrativas y judiciales, lo cual significa una ratificación de lo que desde hace mucho tiempo venía sosteniendo la doctrina y la jurisprudencia²¹⁵, en el sentido de que éste no es un concepto ajeno a la actividad administrativa, sino por el contrario totalmente aplicable en el desarrollo de la misma. Por tanto, debe cuidar la Administración en general y la tributaria en particular, que todas sus actuaciones, cuando pudieren llegar a afectar el entorno jurídico subjetivo de los particulares, respeten sin desviaciones el debido proceso, so pena de inconstitucionalidad.

Pero la norma constitucional no llega hasta allí, sino que otorga contenido al concepto del debido proceso y establece como consecuencia del mismo un verdadero catálogo de derechos en favor de los ciudadanos.

Así, la norma fundamental establece que el *debido proceso* supone: i) que la defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso; ii) que toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga; iii) que toda persona tiene derecho de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa; iv) que son nulas las pruebas obtenidas mediante violación del debido proceso; v) que toda persona declarada culpable tiene derecho a recurrir del fallo; vi) que toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario; vii) que todos tienen el derecho de ser oídos en cualquier clase de proceso; viii) que toda persona tiene derecho a ser juzgada por sus jueces naturales; ix) que ninguna per-

²¹⁴ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00101 del 6 de marzo de 2019, caso: *Toyo Gil Puerto Ordaz, C.A.*

²¹⁵ “El derecho a la defensa que las modernas corrientes subsumen dentro de la noción más amplia del derecho al debido proceso, extendiéndolo tanto al campo jurisdiccional como a la esfera administrativa, es un derecho fundamental que nuestra Constitución protege y que es de tal naturaleza, que no puede ser suspendido en el ámbito de un estado de derecho, por cuanto configura una de las bases sobre las cuales tal concepto se erige” Cf. S. CSJ/SPA, No. 572, 18 de agosto de 1997, caso: *Aerovías Venezolanas, S.A. (AVENSA)*, bajo la ponencia de la Magistrado Dra. Hildegard Rondón de Sansó, consultada en original.

sona puede ser sometida a juicio sin conocer la identidad de quien la juzga, ni puede ser procesada por tribunales de excepción o por comisiones creadas al efecto; xix) que nadie puede ser obligado a confesarse culpable o a declarar contra sí mismo, su cónyuge, concubino, o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad y segundo de afinidad; x) que la confesión sólo es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza; xi) que ninguna persona puede ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones por leyes preexistentes; xi) que ninguna persona puede ser sometida a juicio por los mismos hechos en virtud de los cuales hubiese sido juzgada anteriormente; y, xii) que toda persona puede solicitar al Estado el restablecimiento o reparación de la situación jurídica lesionada por error, retardo u omisión injustificada.

Difícilmente pudo ser más explícito y exhaustivo el constituyente al definir el alcance del debido proceso. Entiéndase, eso sí, que la Constitución señala aspectos fundamentales de cada uno de los derechos que integran el debido proceso, pero lógicamente no agota la regulación pues desde luego no le correspondía hacerlo. Por tanto, la regulación constitucional es extraordinariamente rica pues de ella derivan una importante cantidad de derechos y garantías formales para los ciudadanos, que tocan no sólo el proceso judicial, como a veces parece sugerirlo el texto expreso de la norma, sino que se proyectan como hemos dicho al procedimiento administrativo, pues así se deduce con claridad del encabezamiento del artículo 49 constitucional.

Por eso no dudamos en afirmar que cualquier disposición legal que excluya o haga nugatoria cualesquiera de los derechos y garantías formales que comprenden el debido proceso, deviene inconstitucional.

Más allá de su regulación constitucional, conviene tener presente que el derecho a la defensa es un *derecho humano* y eso implica que su protección trasciende el ámbito de las normas de derecho interno y entra dentro del llamado control de la convencionalidad, como lo puntualiza la mejor doctrina.²¹⁶ A este respecto, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, al interpretar el artículo 8.1. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos²¹⁷, ha precisado que: “Ese derecho implica, por un lado, un ámbito formal y procesal de asegurar el acceso al órgano competente para que determine el derecho que se reclama en apego a las debidas garantías procesales (tales como la presentación de alegatos y la aportación de prueba). Por otra parte, ese derecho abarca un ámbito de protección material que

²¹⁶ BADELL MADRID, R. *Derecho Procesal Constitucional*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Colección Estudios No. 121, Caracas, 2020, p. 337

²¹⁷ 8.1. “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 penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.” Microsoft Word - Documento en Microsoft Internet Explorer (corteidh.or.cr).

implica que el Estado garantice que la decisión que se produzca a través del procedimiento satisfaga el fin para el cual fue concebido. Esto último no significa que siempre deba ser acogido sino que se debe garantizar su capacidad para producir el resultado para el que fue concebido.²¹⁸

3.3. *El derecho a la defensa en la fase de fiscalización. Su alcance*

Iniciado el procedimiento de fiscalización y debidamente notificado el sujeto pasivo, éste tiene derecho, en todo momento, a ser oído, a presentar argumentos, alegatos, defensas y todas las explicaciones que coadyuven a la mejor defensa de sus derechos subjetivos e intereses legítimos, y todo esto debe ser tomado en cuenta por los funcionarios fiscalizadores para formarse mejor criterio a los fines de la decisión que deben adoptar y que quedará recogida en el acta fiscal de reparo o en el acta de conformidad, según sea el caso. La Administración Tributaria, en obsequio del derecho a la defensa y en la búsqueda de la verdad material, concretada en este caso en una determinación tributaria sobre base cierta, está obligada a oír y considerar las alegaciones, explicaciones y argumentos del sujeto fiscalizado. Es pertinente recordar aquí que la Administración, conforme al artículo 53 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, debe de oficio o a instancia del interesado, cumplir todas las actuaciones necesarias para el mejor conocimiento del asunto que deba decidir, siendo de su responsabilidad impulsar el procedimiento en todos sus trámites.

Si bien es cierto que el Código Orgánico Tributario no es explícito en cuando a la regulación del derecho a la defensa durante la fase de fiscalización, pues sólo establece en su artículo 198, la posibilidad de presentar un escrito de descargos y de promover pruebas, cuando dicha fase ya ha concluido con la notificación del acta fiscal de reparo, y se abre el sumario administrativo; esa ausencia de regulación es irrelevante, porque de acuerdo con el artículo 49 de la Constitución, el debido proceso se aplica en *todas* las actuaciones judiciales y *administrativas*, y en consecuencia, de acuerdo con el numeral primero del referido artículo 49, la defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables *en todo estado y grado de la investigación y del proceso*. De modo que no cabe la más mínima duda de que, desde el mismo instante que la fiscalización comienza a ejercer sus competencias con respecto a un sujeto pasivo concreto, éste disfruta de la protección que le ofrece el derecho constitucional al debido proceso y, por ende, del derecho a la defensa.

3.4. *El derecho a la defensa durante el “sumario administrativo”*

En el procedimiento constitutivo de los actos de contenido tributario, destinados a la determinación de la obligación tributaria y a la constatación del cumplimiento de obligaciones tributarias, el ejercicio del derecho a la defensa adquiere especial importancia y por eso se regula una oportunidad específica para ello, que es, como ya lo analizamos precedentemente, la presentación del *escrito de descar-*

²¹⁸ Corte IDH. Caso *Barbani Duarte y otros Vs. Uruguay*. Fondo Reparaciones y costas. Sentencia de 13 de octubre de 2011. Serie C No. 234.

gos; una denominación que sin duda es un anacronismo que evoca la defensa dentro de un procedimiento de carácter criminal, lo cual no se corresponde en lo absoluto con la verdadera naturaleza y propósito de esta actuación.

El artículo 198 del Código Orgánico Tributario establece que, si el contribuyente no acepta el contenido del acta fiscal de reparo, en el plazo de quince (15) días hábiles indicado en el artículo 195, *ejusdem*, dispondrá entonces de un plazo de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa. La norma establece además que, si la defensa del sujeto pasivo no atañe a cuestiones de hecho sino de mero derecho, no se abrirá el procedimiento administrativo *sumario*, quedando abierta la posibilidad para el sujeto pasivo, a su libre arbitrio, de agotar la vía administrativa mediante la interposición de un recurso jerárquico (*i.e.* procedimiento de segundo grado) o acudir directamente a interponer la acción contencioso-tributaria ante la jurisdicción competente.

El plazo antes mencionado es de cinco (5) meses en los casos de fiscalizaciones en materia de precios de transferencia y de quince (15) días hábiles cuando en el Acta de Reparación la Administración Tributaria haya dejado constancia de los indicios señalados en el artículo 120 de este Código, una regulación que como analizamos en seguida, es absolutamente inconstitucional.

En la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020, se introdujo una previsión en el artículo 198, aparte único, donde se reduce el plazo otorgado al contribuyente para ejercer su derecho a la defensa, mediante la presentación de un escrito de descargos, cuando en el acta fiscal de reparo se deje constancia de alguno de los indicios de defraudación señalados en el referido artículo 120.

Esta disposición es inconstitucional y en consecuencia nula, con fundamento en el artículo 25 de la Constitución, porque es un acto del Poder Público que viola derechos garantizados en la misma, a saber: (i) la garantía constitucional a ser presumido inocente mientras no se pruebe lo contrario (artículo 49.2 de la Constitución, sobre la que trataremos *infra*), y (ii) el derecho a la igualdad y no discriminación (artículo 21 de la Constitución).²¹⁹

a) *Violación del derecho a ser presumido inocente*

Cuando el plazo para presentar los descargos se reduce en el supuesto de que el acta deje constancia de alguno de los indicios de defraudación previstos en el artículo 120 del Código Orgánico Tributario, se está presumiendo la responsabilidad del sujeto pasivo y por eso se le da un tratamiento menos favorable, haciendo más gravoso el ejercicio de su derecho a la defensa, pero sin que esa responsabilidad haya sido establecida en el proceso penal correspondiente. ¿Qué otra explicación racional podría existir para este tratamiento menos favorable? De modo pues que se presume la responsabilidad en vez de la inocencia, en contravención abierta y ostensible del artículo 49.2 de la Constitución.

²¹⁹ Vid. FRAGA-PITTALUGA, L. *Algunos comentarios de la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020*. <https://fragapittaluga.com.ve>.

Cabe preguntarse si es posible concluir que los indicios de defraudación son suficientes para destruir la presunción de inocencia, a los fines de colocar al contribuyente en situación de desigualdad y desventaja, concediéndole un menor plazo para defenderse frente al acta fiscal de reparo.

Los indicios son una prueba incompleta o de segunda categoría. Simples hechos a partir de los cuales, habida cuenta de su concordancia y gravedad, se configura una sospecha, una probabilidad, pero no una prueba, de manera que a partir de ellos no es posible llegar al convencimiento del juez. Esa es la razón por la cual existe una tendencia generalizada a despreciar el valor de los indicios y a concebirlas como hechos que apoyan una conclusión determinada, pero que en ningún caso podrían ser su único fundamento. El hecho de que el Código Orgánico Tributario contemple una norma en la que se enumeran supuestos que constituyen indicios de defraudación, nada implica con respecto a la plena y absoluta vigencia del derecho constitucional a la presunción de inocencia.

b) *Violación del derecho a la igualdad*

La igualdad es un valor superior y fundamental del Estado de Derecho y de Justicia que propugna la Constitución (Preámbulo y artículos 1 y 2 de la Constitución). Todas las personas son iguales ante la ley y en consecuencia no está permitida ninguna clase de discriminación basada en raza, sexo, credo, condición social o aquella que, en general, tenga por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad de los derechos y libertades de toda persona (artículo 21.1).

Sobre este derecho humano de principalísima importancia, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dicho que: “El principio de la protección igualitaria y efectiva de la ley y de la no discriminación constituye un dato sobresaliente en el sistema tutelar de los derechos humanos consagrado en muchos instrumentos internacionales y desarrollado por la doctrina y jurisprudencia internacionales. En la actual etapa de la evolución del derecho internacional, el principio fundamental de igualdad y no discriminación ha ingresado en el dominio del *jus cogens*. Sobre él descansa el andamiaje jurídico del orden público nacional e internacional y permea todo el ordenamiento jurídico.”²²⁰

²²⁰ **CIDH.** Caso Yatama Vs. Nicaragua. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 23 de junio de 2005. Serie C No. 127. En el mismo sentido: Caso Comunidad Indígena Xákmok Kásek Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 24 de agosto de 2010. Serie C No. 214, párr. 269; Caso Nadege Dorzema y otros Vs. República Dominicana. Fondo Reparaciones y Costas. Sentencia de 24 de octubre de 2012 Serie C No. 251, párr. 225; Caso Veliz Franco y otros Vs. Guatemala. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 19 de mayo de 2014. Serie C No. 277, párr. 205; Caso Granier y otros (Radio Caracas Televisión) Vs. Venezuela. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 22 de junio de 2015. Serie C No. 293, párr. 215; Caso Trabajadores de la Hacienda Brasil Verde Vs. Brasil. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia

Pero el derecho a la igualdad y no discriminación que dimana de la Constitución, no es meramente formal. La Constitución ordena que la ley garantice las condiciones jurídicas y *administrativas* para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva (artículo 21.2 de la Constitución).

Sobre este particular, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha establecido lo siguiente:

“La igualdad, es conjuntamente con la libertad, uno de los principios inherentes a la naturaleza del hombre y, por tanto, el ordenamiento jurídico debe reconocer una serie de derechos fundamentales derivados de este valor, que por su carácter supraconstitucional forma parte del elenco de postulados superiores del Estado.

Así, la igualdad se presenta como una de las decisiones políticas fundamentales del Estado Social de Derecho y de Justicia, del cual constituye un presupuesto cardinal y básico. Es decir, es una regla primaria de los sistemas jurídicos que se considera, a su vez, un aspecto de libertad, pues tal como afirma Hauriou (**Derecho Constitucional e Instituciones Políticas**. Barcelona. Editorial Ariel, p. 67), si todos los hombres son plenamente libres, son por ello mismo iguales.

En consonancia con lo expuesto, nuestro Texto Fundamental reconoce en el artículo 21, al principio de igualdad como un “elemento rector de todo el ordenamiento jurídico,” (Pérez Royo, Curso de Derecho Constitucional, Editorial, 2009, p. 289), es decir, como “un valor inserto en nuestro Ordenamiento, que se traduce en un principio general, el cual a su vez se concreta como derecho subjetivo que afecta a todos los derechos constitucionales, y como obligación de los poderes públicos de hacerla real allí donde no surja de forma espontánea” (Molas, Derecho Constitucional, Editorial Tecnos, 1998, p. 299).

De esta manera, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela reconoce expresamente a la igualdad como una de las bases del sistema político instaurado, sobre el cual surge un deber de protección que trasciende la noción retórica, para asumirlo como una técnica jurídica operante, que tiende a equilibrar las situaciones jurídicas de los particulares de una manera no sólo declarativa, sino también real y verdadera.”²²¹

Los sujetos pasivos que se enfrentan a un acta fiscal de reparo, en la cual se deja constancia de uno o varios indicios de defraudación, pero que por mandato del artículo 49.2 de la Constitución, son inocentes hasta que no se demuestre lo contrario en un proceso penal rodeado de todas las garantías y en el cual se dicte sentencia

de 20 de octubre de 2016. Serie C No. 318, párr. 416. *Vid. CIDH. Cuadernillo de Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Igualdad y no discriminación*. San José de Costa Rica, 2019, No. 14, pp. 7-8.

²²¹ Cf. S. TSJ/SC, 13 de julio de 2011, caso: *Corporación Industrial Class Light, C.A. y Class Light Publicidad, C.A.*

condenatoria definitivamente firme, deben tener exactamente las mismas oportunidades de defensa que cualquier otro sujeto pasivo frente a las actuaciones de la fiscalización tributaria.

Darle un trato diferente a estos sujetos pasivos, al disminuir el plazo que tienen para defenderse, es una violación de su derecho constitucional a la igualdad y no discriminación, consagrado en el artículo 21.1 de la Constitución, pues se les coloca en una situación de desventaja que no tiene fundamento ni justificación alguna, en tanto que, si el sujeto pasivo fiscalizado no es responsable de ningún delito, porque tal cosa no ha sido establecida en una sentencia definitivamente firme, no puede tratarse de manera diferente en el procedimiento administrativo de determinación tributaria.

El trato diferenciado y discriminatorio, supone un prejuicio inaceptable sobre una responsabilidad penal del sujeto pasivo que no ha sido establecida y que, por lo tanto, contradice y viola de manera abierta la presunción de inocencia.

Si no es la presunción de su responsabilidad penal lo que explica el trato diferenciado ¿cuál es entonces la justificación? Simplemente no la hay, y por eso es patente la violación del derecho a la igualdad y no discriminación en que incurre esta norma, que en una futura reforma debe ser desterrada de nuestro ordenamiento jurídico.

En consecuencia, no existe argumento alguno que permita sostener la constitucionalidad de la norma que reduce el plazo para el ejercicio del derecho a la defensa del sujeto pasivo fiscalizado, cuando en el acta fiscal de reparo correspondiente se ha dejado constancia de algún indicio de defraudación.

3.5. *El derecho a la defensa, la Carta de Derechos del Contribuyente del ILADT y otras regulaciones*

La CDGC-ILADT establece en su apartado No. 45, el derecho a la *audiencia*, entendido como el derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la liquidación o acto de determinación, y, en su caso, a una fase específica del procedimiento para presentar alegaciones, antecedentes y pruebas dentro de los plazos previstos en la ley, y a que tales alegaciones, antecedentes y pruebas sean incorporados al procedimiento de que se trate.

Lo propio hace la Carta de Derechos del Contribuyente del *Internal Revenue Service* (IRS): “Los contribuyentes tienen el derecho de formular objeciones y proporcionar documentación adicional en respuesta a acciones formales del IRS o acciones propuestas, esperar que el IRS considere sus objeciones oportunas y la documentación de manera oportuna y justa, y recibir una respuesta si el IRS no está de acuerdo con su posición”.²²²

²²² La Carta de Derechos del Contribuyente (TBOR, por sus siglas en inglés) es un documento pilar que destaca los 10 derechos fundamentales que tienen los contribuyentes al tratar con el Servicio de Impuestos Internos. El IRS quiere que todos los contribuyentes

4. Derecho a ser presumido inocente

El derecho a ser presumido inocente opera desde el mismo momento en que la Administración Tributaria y el sujeto pasivo fiscalizado, comienzan a interactuar, sin importar cuál información, sospecha o indicio posea el ente fiscalizador con respecto a ese sujeto. Por otra parte, y como lo ha afirmado la jurisprudencia, ese derecho *permanecerá y desplegará a totalidad de sus efectos jurídico-formales y jurídico-materiales*, hasta que se determine en el juicio la culpabilidad de los sujetos inculcados.²²³

4.1. Noción

La presunción de inocencia es un derecho constitucional por virtud del cual, toda persona acusada de haber cometido un delito, una falta o una infracción administrativa, se considera inocente mientras no se demuestre lo contrario ante un juez imparcial, a través de un proceso rodeado de todas las garantías y con base en la aportación, evacuación y valoración de las pruebas de cargo legales, legítimas, pertinentes y conducentes que así lo establezcan.

Originalmente concebida como una garantía propia del proceso penal, dentro del cual se encontraba circunscrita y en el cual tuvo su origen primigenio, una vez que el sistema inquisitorio fue desplazado por el acusatorio, la presunción de inocencia evolucionó hasta convertirse en un derecho universal, un derecho fundamental aceptado y reconocido incluso ante el silencio de los textos constitucionales o de las leyes penales de cada país. La presunción de inocencia dice el Tribunal Constitucional español: "...ha dejado de ser un principio general del derecho que ha de informar la actividad judicial (*in dubio pro reo*) para convertirse en un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos y que es de aplicación inmediata tal y como ha precisado [este tribunal] en reiteradas sentencias".²²⁴

La presunción de inocencia es reconocida de manera expresa en el artículo 49.2, de la Constitución, en el cual se expresa que: "El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas; en consecuencia: (...*omissis*) 2. Toda persona se presume inocente mientras no se demuestre lo contrario".

La norma constitucional citada sigue la orientación marcada por otras Constituciones occidentales y por Tratados y Acuerdos Internacionales, tales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículo 13)²²⁵; la Declaración

conozcan estos derechos en caso de que necesiten trabajar con el IRS en un asunto de impuestos personales.

<https://www.irs.gov/es/newsroom/taxpayer-bill-of-rights-4-the-right-to-challenge-the-irss-posi-tion-and-be-heard-1>

²²³ Cf. S. TSJ/SC, No. 159, de fecha 25 de abril de 2003, caso: *Franklin Ramírez Meza*.

²²⁴ Cf. S. TCE, del 28 de julio de 1981.

²²⁵ Sobre la presunción de inocencia, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que: "El principio de la presunción de inocencia, tal y como se desprende del

Universal de Derechos Humanos aprobada por Resolución 217 (III) de la Asamblea General de las Naciones Unidas (artículo 11.1), y el Convenio Europeo de fecha 4 de noviembre de 1950, sobre Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y la Declaración Universal de los Derechos y Deberes del Hombre (artículo XXVII).

Al asumir el rango de derecho constitucional, su aplicación a todo el universo de situaciones en que se manifiesta el *ius puniendi* del Estado, no admite duda alguna en la actualidad. De allí que se le reconozca como una garantía tanto en el proceso penal como en el procedimiento administrativo sancionador, sin importar la categoría de delitos o infracciones administrativas objeto de persecución y castigo y sin que haya ningún valor superior capaz de obviarla o disminuirla. Nuestra Constitución incluye la presunción de inocencia como una garantía indisolublemente vinculada al *debido proceso* y señala que éste y naturalmente aquélla, se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas.

Como afirma con toda razón WEFER: “Más allá que una simple distribución del *onus probandi*, la presunción de inocencia contiene en su enunciado uno de los principios cardinales 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.”²²⁶

Particularmente gráfica en este sentido es la sentencia del Tribunal Constitucional Español, de fecha 26 de abril de 1990, en la cual se señaló:

“...En efecto, no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepción en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del *ius puniendi* en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2. de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan

artículo 8.2 de la Convención, exige que una persona no pueda ser condenada mientras no exista prueba plena de su responsabilidad penal. Si obra contra ella prueba incompleta o insuficiente, no es procedente condenarla, sino absolverla. Corte IDH. Caso Cantoral Benavides Vs. Perú. Fondo. Sentencia de 18 de agosto de 2000. Serie C No. 69. En el mismo sentido: Caso Ricardo Canese Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de agosto de 2004. Serie C No. 111, párr. 153; Caso Cabrera García y Montiel Flores Vs. México. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 26 de noviembre de 2010 Serie C No. 220, párr. 183; Caso López Mendoza Vs. Venezuela. Fondo Reparaciones y Costas. Sentencia de 1 de septiembre de 2011 Serie C No. 233, párr. 128; Caso J. Vs. Perú. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de noviembre de 2013. Serie C No. 275, párr. 228. **CIDH. Cuadernillo de Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Debido Proceso.** San José de Costa Rica, 2017, No.12, pp.157-158.

²²⁶ WEFER, C. *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*. GLOBE, Caracas, 2010, p. 47.

defenderse las propias posiciones. En tal sentido, el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción está basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio (...) toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par de certeza de los hechos imputados, obtenida mediante prueba de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos, de manera que el artículo 24.2. de la Constitución rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de la prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción (...)" (negrillas y cursivas nuestras).

Las afirmaciones del Tribunal Constitucional español han sido sistematizadas por la doctrina del siguiente modo:

- (i) “La presunción de inocencia comporta que toda persona acusada de delito o falta se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada.
- (ii) La declaración requiere que, con las garantías del proceso debido, el juicio de culpabilidad sea producto de la convicción del juzgador, en una valoración en conciencia del resultado de las pruebas.
- (iii) La actividad probatoria llevada a cabo debe respetar los derechos fundamentales, entre los que cabe incluir el derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable.
- (iv) No deben admitirse en juicio las pruebas obtenidas ilícitamente, violando alguno de los derechos fundamentales.”²²⁷

Pero veamos de seguidas, con más detalle, qué importantes efectos se producen en materia sancionatoria, cuando opera la presunción de inocencia.

4.2. Efectos

- a) *Derecho implícitamente recogido en la estructura de cualquier tipo penal o ilícito administrativo*

Como derecho humano reconocido universalmente²²⁸ e individualmente por la mayoría de las legislaciones del mundo y en algunos casos con carácter supraconsti-

²²⁷ LÓPEZ DÍAZ, A. “El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria”. *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário. A criminalização das infracções fiscais*. AFP-ILADT, Lisboa, 1998, Livro 2, p.133.

²²⁸ Por ejemplo: Artículo 9 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano: Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 | Conseil constitutionnel (con-

tucional, la presunción de inocencia es una norma implícita en la estructura de cualquier tipo penal o ilícito administrativo, con prescindencia de lo que diga la norma correspondiente o la ley dentro de la cual la misma esté inserta. Pasa de ser un principio informador que ha de tener en cuenta el juez, a convertirse en un mandato constitucional de carácter sustantivo.

Por su categoría de derecho inherente a la persona humana y de derecho constitucional extensible a las personas jurídicas²²⁹, la presunción de inocencia no puede ser disminuida en sus efectos y consecuencias, ni soslayada, desconocida o condicionada en ningún caso. Ella no admite matices, aplicaciones casuísticas o derogaciones particulares en resguardo del maleable concepto del interés público o de cualquier otra razón de mérito u oportunidad, a las cuales son tan afectos los gobernantes con poca vocación democrática que cortejan animadamente con el despotismo o son déspotas declarados. La presunción de inocencia es un derecho absoluto e inmutable, no susceptible de renuncia, salvo en el caso de la confesión legítimamente rendida.

Independientemente del delito, la infracción o la falta tipificada en la ley, quien es acusado o denunciado como autor (o en razón de cualquier otro supuesto de participación en la comisión del hecho), debe presumirse inocente hasta que la prueba contraria, plena, pertinente, legal, conducente y legítima, haya sido aportada, evacuada y debidamente valorada por el juez.

Ninguna presunción, ficción o indicio puede subvertir el principio anterior sin violar frontalmente el derecho constitucional a la presunción de inocencia, con prescindencia, se insiste, de que así lo prevea la norma sancionadora correspondiente o la ley en la cual la misma esté contenida.

b) *Derecho que afecta la distribución de la carga de la prueba*

El efecto fundamental de la presunción de inocencia, aunque no el único, gravita sobre la distribución del *onus probandi*. Quien acusa prueba, pues nadie está obligado a probar su inocencia, en tanto ello supondría la exigencia de la *probatio diabolica*, totalmente rechazada por la justicia y el sentido común.

seil-constitutionnel.fr); artículo 11 de la Declaración Universal de Derechos Humanos : UDHR_booklet_SP_web.pdf (un.org); artículo 8.2 de la Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto de San José): Corte Interamericana de Derechos Humanos - Inicio (corteidh.or.cr).

²²⁹ A este respecto, la recomendación No. 4 de las XX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), señala que: “La protección de los derechos humanos comprende también la protección de los derechos de las personas físicas, jurídicas o ideales respecto a las obligaciones tributarias y sanciones, en su condición de sujetos pasivos, obligados tributarios o destinatarios del tributo.” Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. *Estatutos Resoluciones de las Jornadas*. Montevideo, 2004, p. 156.

En principio, la carga de la prueba recae normalmente sobre quien alega y se redistribuye cuando la contraparte se excepciona o alega un hecho nuevo. Por tanto, de acuerdo con las reglas comunes de distribución de la carga de la prueba, quien atribuye a otro la comisión de un delito o un hecho ilícito, debe probarlo, pero si éste se excepciona alegando su inocencia, debería, en principio, probar la excepción. Sin embargo, en este último caso, dada la exclusión de la *probatio diabolica* y en mérito de la presunción de inocencia, se redistribuye nuevamente la carga de la prueba, colocándose entonces en cabeza, siempre y en todo caso, del acusador.

Adicionalmente, el derecho a la presunción de inocencia, que de suyo comporta la inversión automática de la carga de la prueba, es reforzado por dos principios cardinales del derecho probatorio. El primero de ellos deriva del aforismo latino *negativa non sunt probanda* y supone que el hecho negativo absoluto no debe ser probado por quien lo afirma.

Se trata de un principio general que conforma también uno de los datos esenciales para distribuir la carga de la prueba. Es importante no confundir este principio con la circunstancia de que se niegue un hecho. Como bien señala DEVIS ECHANDÍA, la negación o afirmación puede ser simple modalidad de redacción porque es lo mismo negar la existencia de un hecho que afirmar su inexistencia; en consecuencia, no es lógico distribuir la carga de la prueba atendiendo sólo a la formulación negativa o afirmativa de los hechos. Además, tan posible es probar que existe el hecho afirmado como el contrario que está implícito en su negación. De manera que sólo las negaciones indefinidas, como no haber ejecutado nunca un hecho, son las de imposible prueba. Así, será la naturaleza del hecho y no su negación o afirmación lo que determina si debe exigirse su prueba y en todo caso esto tampoco será determinante porque puede suceder que una de las partes esté en capacidad de probar los hechos afirmados o negados por ambas.²³⁰

El segundo principio es el de *facilidad de la prueba*. En primer término y tal como señalan las reglas sobre la distribución de la carga de la prueba, es un imperativo del propio interés de las partes (*i.e.* carga) probar sus respectivas afirmaciones de hecho, de tal suerte que quien pida la ejecución de una obligación debe probarla y quien pretenda que ha sido libertado de ella, debe por su parte probar el pago o el hecho extintivo de la obligación (artículo 506 del Código de Procedimiento Civil). Sin embargo, como acertadamente ha señalado el Tribunal Supremo Español, tal regla puede verse matizada e incluso alterada aplicando el criterio de la facilidad, pues en ocasiones la prueba de un dato de hecho puede resultar fácil para una de las partes y difícil para la otra y ello tiene trascendencia en uno u otro sentido, para las reglas que reparten la carga de la prueba en virtud de las exigencias del principio de la buena fe en su vertiente procesal.²³¹

²³⁰ DEVIS ECHANDIA, H. *Compendio de Derecho Procesal*. Ed. ABC, Bogotá, 1985, T. I, pp. 456-457.

²³¹ Cf. S. TSE del 27.01.89.

El derecho de conseguir la prueba dice MORELLO: "...implica muchas veces que la otra parte tenga la carga de suministrarla porque le resulte más fácil, de acuerdo con reglas de la experiencia."²³² PARRA QUIJANO, por su parte, dice que: "...la verdadera igualdad, en el marco de un proceso y con relación a la carga de la prueba, es la que tiene en cuenta en determinados casos, a quién le queda más fácil probar un hecho determinado, para que ella la desahogue."²³³

En el ámbito de nuestro interés, cuando la Administración Tributaria sostiene que en un caso dado se ha cometido un ilícito tributario, debe contar con los elementos probatorios que le han servido de base para llegar a tal conclusión. Ello así, es la Administración Tributaria y no el supuesto infractor, quien debe aportar todas las pruebas de cargo dirigidas a demostrar la comisión del hecho.

Pero destruir la presunción de inocencia no es tarea que pueda ser ejecutada de cualquier forma ni con cualquier clase de medio probatorio. En primer lugar, la prueba idónea para destruir la presunción de inocencia ha de ser:

- i) Legal, en el sentido de que sea admitida en derecho, bien bajo el sistema de la prueba tasada, bien bajo el sistema de la prueba libre.
- ii) Pertinente, porque si no existe conexión entre los hechos litigiosos objeto de la prueba y los que se pretenden probar con los medios promovidos, hay impertinencia.²³⁴
- iii) Conducente, por cuanto el medio escogido debe ser capaz de llevar a la convicción del juzgador el hecho que se quiere probar.
- iv) Legítima, porque la prueba ha de ser obtenida con absoluto respeto de los derechos y garantías constitucionales.
- v) Plena, porque la presunción de inocencia tiene el rango de derecho humano y por tanto un valor superior al *ius puniendi* del Estado, de tal suerte que sus efectos no pueden ser destruidos o mediatizados por pruebas insuficientes, incompletas o relativas, que no aporten un convencimiento total y concluyente al juzgador más allá de toda duda razonable, como lo recuerda el principio *in dubio pro reo*.

En segundo término, la prueba ha de ser promovida y evacuada dentro de un proceso contradictorio, imparcial y transparente, rodeado de todas las garantías para las partes y en especial para el procesado, en el cual se haya dado a éste la oportunidad para conocer con suficiente antelación, controlar y contradecir oportunamente las pruebas de cargo.

²³² MORELLO, M. *La prueba. Tendencias modernas*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, p. 13 y ss.

²³³ PARRA QUIJANO, J. "Crisis de la noción clásica de la carga de la prueba". *Revista de Derecho Probatorio*. Editorial Jurídica ALVA, Caracas, 1997, No. 8, p. 133.

²³⁴ CABRERA ROMERO, J.E. *Contradicción y Control de la Prueba Legal y Libre*. Editorial Jurídica Alva, Caracas, 1989, T.I., p. 72.

4.3. Presunción de inocencia vs. presunción de legitimidad de los actos administrativos

El acto administrativo es una declaración concreta y unilateral de voluntad de un órgano de la Administración en ejercicio de la potestad administrativa²³⁵ o como establece el artículo 7 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, una declaración de carácter general o particular (criterio material) emitida de acuerdo con las formalidades y requisitos establecidos en la Ley (criterio formal) por los órganos de la Administración Pública (criterio orgánico).

En una definición más amplia y omnicompreensiva, a la cual nos adherimos sin reserva, el profesor DROMI expresa que el acto administrativo es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa.²³⁶

Los actos administrativos gozan de tres peculiares atributos, a saber, la presunción de legitimidad, la ejecutividad y la ejecutoriedad. Cuando el acto administrativo contiene todos los requisitos necesarios para producir las consecuencias jurídicas que de su ejecución se derivan, puede considerarse que el acto es legítimo. El acto administrativo emana de una autoridad que está sujeta en su actuar a la ley; su pronunciamiento debe realizarse con apego a una serie de procedimientos y él mismo debe revestir una forma predeterminada; su emisión, finalmente, está sujeta a control, por lo que requiere, en general, la intervención de varios órganos. Todas estas circunstancias conducen a la llamada presunción de legitimidad del acto administrativo, cuya causa remota se ha ubicado en la idea de que los órganos administrativos son instrumentos desinteresados que sólo persiguen la satisfacción de una necesidad colectiva dentro del orden jurídico.²³⁷

Una de las características más destacadas y fundamentales que envuelve el ejercicio de las potestades administrativas, es la de poder imponerse a los destinatarios de las mismas sin contar con su consentimiento. La Administración, dotada de potestades administrativas y competencias específicas por la ley, ejerce, como afirma CHAPUS, una prerrogativa que le permite imponer obligaciones, emitir autorizaciones, conferir derechos, sancionar hechos ilícitos administrativos, entre otras cosas, siempre sometida a la ley, pero sin requerir una autorización judicial *previa* que reconozca su derecho de actuar en el caso concreto.²³⁸

Desde la famosa decisión *Préfet de l'Eure*²³⁹ el Consejo de Estado Francés estableció que las autoridades administrativas no pueden demandar al juez el pronun-

²³⁵ DIEZ, M.M. *El Acto Administrativo*. Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires, 1956, p. 77.

²³⁶ DROMI, R. *El Procedimiento Administrativo*. Ediciones Ciudad Argentina. Buenos Aires, 1996, p. 138.

²³⁷ DIEZ, M.M. *O.c.* p.218.

²³⁸ CHAPUS, R. *Droit administratif général*. Montchrestien, Paris, 1997, p. 449.

²³⁹ Cf. CE, 30.05.1913, *Préfet de l'Eure*, S. 1915.3.9, note M. Hauriou.

ciamiento de medidas que ellas mismas pueden adoptar. A esto lo denominó el Consejo de Estado la *regla fundamental del derecho público* y el gran maestro HAURIOU lo calificó como el *privilegio de la decisión previa (privilège du préalable)*.²⁴⁰

En las relaciones regidas por el derecho privado, es la autonomía de la voluntad de las partes el elemento determinante para que tales relaciones nazcan y se desarrollen con normalidad, desplegando sus efectos jurídicos ordinarios. Por el contrario, en el derecho público la voluntad de los administrados no es necesaria, porque la decisión administrativa se impone al presumirse dictada en *ejecución* y con apego a la ley. Se dice entonces que la decisión es ejecutiva porque es obligatoria. Pero además, esta decisión es ejecutoria porque puede ser materialmente ejecutada por la propia Administración, sin la intervención previa de un juez y sin que la voluntad de los administrados destinatarios de la misma sea relevante.

En nuestro ordenamiento jurídico, la base legal tanto del carácter obligatorio de los actos administrativos (*ejecutividad*) como de la potestad de la Administración de ejecutarlos por sí misma (*ejecutoriedad*), deriva de la interpretación conjunta, sistemática y congruente de los artículos 7, 8, 78, 79 y 80 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Ahora bien, se ha sostenido en el Derecho Administrativo clásico que esta característica exorbitante de los actos administrativos, que se imponen a los particulares aun en contra de su voluntad y que no requieren, salvo disposición legal en contrario, que un juez autorice su ejecución forzosa, sino que ésta puede ser llevada a cabo por el propio órgano que dictó la decisión, no tiene otro fundamento que una presunción innominada de legalidad que ampara tales actos.

En otras palabras, el privilegio de la decisión previa, que no es otra cosa que la síntesis de la ejecutividad y la ejecutoriedad, que en nuestro ordenamiento jurídico, como hemos dicho, están previstas de manera expresa en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, sólo encontraría justificación en tanto se presuma que la decisión administrativa se ha dictado en ejecución y de conformidad con la ley. De lo contrario es difícil explicar por qué la Administración está dispensada de acudir al juez para que evalúe previamente y en cada caso, la legalidad de sus actuaciones, a los fines de que éstas devengan obligatorias; y por qué tales decisiones pueden ser forzosamente ejecutadas por el propio órgano del cual emanan, de nuevo sin intervención judicial.

La presunción de legalidad de los actos administrativos enfrenta hoy en día una importante y meditada crítica en la doctrina patria, encabezada en este caso por el

²⁴⁰ HAURIOU, M. *Notes d'arrêts sur décisions du Conseil d'État et du Tribunal des conflits*. Editions La Mémoire du Droit, Paris, 2000, T. 1.

profesor SERVILIANO ABACHE CARVAJAL²⁴¹, lo que reclama una nueva discusión sobre el tema y el replanteamiento de algunos dogmas fundamentales del Derecho Administrativo.

En definitiva, al manifestar su voluntad concreta a través de actos administrativos, la Administración no necesita demostrar *a priori* al apego de éstos al ordenamiento jurídico para hacerlos efectivos; corresponderá entonces al particular afectado destruir la apariencia legítima del acto, sometiéndolo al control de la jurisdicción y demostrando, dentro del proceso respectivo, los vicios que le impute.

Ahora bien, el que el acto se presuma válido no significa que su contenido también lo es. El acto presumido válido despliega toda su fuerza vinculante hasta tanto tal validez no sea puesta en entredicho, pues cuando ello ocurre, precisamente se discute la vigencia de tal presunción. Así, entre la presunción de legitimidad del acto y la validez de su contenido, existe la misma diferencia que hay entre el ser y el deber ser.

En adición a lo expuesto es necesario destacar que la presunción de legitimidad de las actuaciones de la Administración no tiene la misma fuerza en el plano sancionatorio, pues ante la presunción innominada de legitimidad de los actos administrativos, ordinarios o de contenido tributario, se alza el derecho constitucional a la presunción de inocencia, que obliga a la Administración en general y a la tributaria en particular, a demostrar, en los términos arriba expuestos, el delito o la infracción de que se trate.

En el ordenamiento jurídico español ha habido pronunciamientos expresos sobre el tema; en concreto, en la sentencia ya citada de fecha 26 de abril de 1990, el Tribunal Constitucional Español señaló:

“Las actas y diligencias son la documentación de las actuaciones practicadas por la inspección de los tributos en la que se hacen constar los hechos relevantes para la liquidación tributaria que se produzcan en el procedimiento inspector, así como las manifestaciones de las personas con las que actúe la inspección, y en la que se recojan asimismo los resultados de la comprobación e investigación llevada a cabo, proponiendo la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor o declarando correcta la misma. En consecuencia, ningún obstáculo hay para considerar a las actas y diligencias de inspección como medios probatorios (...) tampoco cabe objeción legal alguna a su calificación como documentos públicos (...)

El segundo aspecto que debemos analizar es el de la eficacia que la norma legal impugnada otorga a las actas y diligencias de la inspección de tributos y más concretamente si aquella eficacia probatoria (...) entra o no en contradicción con la presunción de inocencia, ya que ésta, como ha quedado dicho, al-

²⁴¹ ABACHE CARVAJAL, S. *La atipicidad de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*. FUNEDA, Caracas, 2012.

canza no sólo a la culpabilidad, entendida como nexo psicológico entre el autor y la conducta reprochada, sino también y muy especialmente, a la realidad de los hechos imputados (...).

Ha de excluirse a limine que el artículo 145.3 de la LGT establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho” (destacado y cursivas nuestras).

Aun cuando el acto administrativo establezca la comisión de una infracción administrativa o sirva de fundamento para la iniciación de un proceso penal, la Administración no queda en modo alguno relevada de probar, pues ni la presunción de legitimidad del acto ni el valor probatorio atribuido a ciertas actuaciones administrativas tales como las actas fiscales, tienen el poder de destruir la presunción de inocencia, que, reiteramos a riesgo de ser redundantes, es un derecho humano ubicado incluso por encima de la Constitución.

4.4. *Los indicios y la presunción de inocencia*

¿Es posible concluir que los indicios de defraudación son suficientes para destruir la presunción de inocencia? Por supuesto que no.

a) *Concepto*

El indicio es un hecho conocido y probado (una realidad constatable del mundo exterior) del cual se deduce la existencia de un hecho desconocido que quiere ser probado, a partir de la conexión lógica, directa e inequívoca que existe entre ambos hechos, establecida a través de las máximas o reglas de experiencia que aplica el juzgador al caso concreto. La etimología misma de la palabra indicio sugiere gráficamente su significado: de *inde dico*, “de allí digo”.

En la estructura del indicio hay un hecho indicador, es decir, un hecho probado que revela una realidad indiscutible (*V. gr.* fulano de tal tiene dos juegos de contabilidad). Luego, hay un hecho no conocido, cuya existencia se induce o, según el caso, se deduce a raíz del hecho indicador, en mérito de reglas o máximas de experiencia (*V. gr.* Si una persona lleva dos libros de Inventario, al menos uno no refleja la realidad) que permiten establecer una conexión entre ambos (*V. gr.* Si fulano de tal lleva dos juegos de contabilidad es probable que haya cometido defraudación).

No cabe la menor duda de la importancia del indicio como medio de prueba, pues es el único mecanismo posible para reconstruir los hechos cuando hay ausencia total de pruebas históricas de los mismos o cuando la demostración empírica no es posible. Su importancia es superlativa, por ejemplo, cuando es preciso demostrar que en la ocurrencia de determinados hechos ha mediado la intención dañosa de un sujeto.²⁴² No obstante lo expuesto, y a pesar de sus incuestionables bondades, la

²⁴² Dice la doctrina más autorizada que “...un caso paradigmático de prueba indirecta es la de los hechos psicológicos, pues ni las motivaciones ni las intenciones pueden ser ob-

prueba de indicios es una prueba compleja e *indirecta*, que aporta un conocimiento oblicuo de la realidad a través de la valoración subjetiva del juez. Por ello, además de su cuidadoso y ponderado empleo, nunca ha de privilegiarse sobre las pruebas directas.

b) *Naturaleza jurídica*

Los indicios son una prueba incompleta o de segunda categoría. Simples hechos a partir de los cuales, habida cuenta de su concordancia y gravedad, se configura una sospecha, una probabilidad, pero no una prueba, de manera que a partir de ellos no es posible llegar al convencimiento del juez. Esa es la razón por la cual existe una tendencia generalizada a despreciar el valor de los indicios y a concebirlas como hechos que apoyan una conclusión determinada, pero que en ningún caso podrían ser su único fundamento.

Sin embargo, un sector muy importante de la doctrina y también muchas de las legislaciones adjetivas del mundo occidental, incluyendo la de Venezuela, considera a los indicios como un medio de prueba, *pero sólo* cuando se cumplen todos los requisitos para la eficacia probatoria de los mismos y cuando éstos son valorados de acuerdo con ciertas reglas comunes.

En defensa de esta conclusión, autores tan importantes como CARNELUTTI y DEVIS ECHANDÍA, se preguntan ¿Cómo es posible negar que el indicio es un hecho del cual el juez extrae el conocimiento, o sea la prueba? Para ambos autores, tanto en el indicio como en la prueba histórica, el juez debe realizar operaciones deductivas, pues, según CARNELUTTI: "...siempre que el juez no perciba por sí el hecho a probar no puede adquirir su conocimiento más que mediante una deducción...", de manera que la estructura de la prueba es idéntica tanto si se argumenta con un testimonio o con un indicio.²⁴³

Asumiendo entonces que los indicios son medios de prueba, cabe agregar que se trata de una prueba crítica o lógica y, naturalmente, indirecta. En la prueba indicia el juez no percibe el hecho indicado, sino el hecho indicador, de allí el carácter oblicuo, mediato e indirecto de la labor historificadora. Entre ambos hechos y usando las máximas de experiencia, el juez traza una conexión lógica, una relación de causalidad entre ambos hechos, pudiendo entonces deducir la existencia del hecho indicado a partir del hecho indicador. Es importante advertir que el hecho indicador *no representa* el hecho indicado, sólo permite deducir su existencia con arreglo a las máximas de experiencia aplicadas por el juez.

servadas o deducidas". GASCÓN ABELLÁN, M. *Los hechos en el derecho. Bases argumentales de la prueba*. Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 102.

²⁴³ Citado por DEVIS ECHANDÍA, H. *Teoría general de la prueba judicial*. Víctor de Zavalia Editor, Buenos Aires, 1981, T. II, p. 604.

c) *Presupuestos*

La prueba indiciaria requiere la concurrencia de varios presupuestos para ser válida. Dichos presupuestos funcionan como elementos estructurales de la prueba de indicios y son susceptibles de ser controlados y contradichos por las partes dentro del proceso.

a'. *Plena prueba del hecho indicador*

El presupuesto más importante para que se materialice la prueba de indicios, es la plena prueba del hecho indicador. Si hemos dicho que a partir de un hecho conocido el juez es capaz de deducir o inducir, según el caso, la existencia de un hecho desconocido es fácil comprender que el hecho base (hecho conocido o indicador) debe ser demostrado en forma plena e inequívoca, sin que exista resquicio de duda, a través de cualquier medio de prueba legal, legítimo, pertinente y conducente a tal fin.

Si tal prueba no existe o si es incompleta, insuficiente, parcial o dudosa o si adolece de cualesquiera de los defectos que hacen inadmisibles los medios de prueba (ilegalidad, ilegitimidad, impertinencia o inconducencia), no será posible en modo alguno extraer el hecho desconocido. A partir de la incertidumbre no es posible establecer certeza alguna.

Por tanto, la primera fase de control y valoración que ha de recaer sobre la prueba de indicios tiene por objeto justamente la prueba del hecho indicador. Lo primero que ha de examinarse es el hecho base y la plena prueba del mismo, debidamente rendida y desahogada dentro del proceso. Cualquier defecto de actividad que cuestione la plena prueba del hecho indicador, fulmina toda posibilidad de valorar el indicio como prueba.

Se ha discutido si el hecho base puede ser probado también con indicios. Al margen de las interesantes discusiones dogmáticas que esto plantea, nos parece que los efectos prácticos de asumir tal posibilidad, sobre todo en el plano penal y de las sanciones administrativas, son extremadamente graves. La prueba del hecho indicador con indicios puede convertirse en un círculo vicioso de inducciones y deducciones sobre hechos a su vez inducidos o deducidos y así sucesivamente hasta desembocar en la demostración, totalmente artificiosa, de hechos inexistentes. Si el hecho indicador se prueba con indicios, cuyos hechos indicadores, a su vez, fueron probados con indicios, la cadena de inducciones y deducciones puede continuar *ad infinitum* sin que en todo el proceso de construcción del argumento probatorio exista, en definitiva, un hecho conocido.

b'. *Conexión lógica entre el hecho indicador y el hecho desconocido*

Los hechos calificados como indicios de hechos desconocidos deben guardar con éstos una conexión lógica, una relación de causalidad directa, inmediata, congruente y suficiente. Es preciso que del hecho conocido pueda realizarse la inducción o la deducción lógica del hecho desconocido. En definitiva, el valor probatorio del indicio depende del grado de conexión lógica entre el hecho indicador y el hecho desconocido.

Probado el hecho indiciario, se aplica al mismo una máxima de experiencia la cual da lugar a una relación lógica de causalidad entre éste y el hecho que se quiere probar.

En este punto es importante referirnos a aquel supuesto en el cual es el legislador quien, aparentemente, establece la conexión entre el hecho indicador y el hecho desconocido. Se trata de los supuestos en los cuales la ley, *a priori*, enumera una serie de hechos que, una vez probados, se erigen en indicios de determinado hecho desconocido.

Ahora bien, el que el legislador haya seleccionado los hechos conocidos a partir de los cuales se infiere el hecho desconocido, no significa en modo alguno que el juez pueda prescindir de establecer la conexión lógica entre ambos, es decir, que abdique de usar las máximas de experiencia en la valoración de la prueba, pues, de lo contrario, tendríamos que concluir que los indicios enumerados en la ley no son tales, sino verdaderas presunciones legales.

Cuando el legislador enumera apriorísticamente unos hechos que califica como indicios de la ocurrencia de otro hecho desconocido, sólo está realizando una simple enunciación de hechos indicadores, que por sus particulares características podrían estar conectados con el hecho cuya ocurrencia precisa ser establecida. Pero ello no significa, ni que éstos hechos conducen necesariamente, sin ningún proceso lógico inductivo o deductivo adicional, a la determinación del hecho desconocido, ni que tales hechos son los únicos que permiten establecer la existencia del hecho que se investiga.

En definitiva, la enumeración de indicios realizada por el legislador no releva al juez de su obligación de llevar a cabo, con toda la profundidad que sea menester, el razonamiento lógico que conecte el hecho conocido y plenamente probado, con el hecho desconocido a ser probado. Nada agrega ni quita esta enunciación a la estructura de la prueba de indicios, porque sin la aplicación de las máximas de experiencia del juez que sustenten el proceso lógico inductivo o deductivo a partir del cual el hecho indicador lleva al hecho desconocido, no hay prueba de indicios.

Es preciso insistir en esta afirmación a riesgo de importunar al lector, pues bajo ningún respecto el juez puede considerar aliviada su obligación cuando existen enumeraciones legales de hechos indiciarios. Tan cierto es lo anterior que es posible, y la experiencia así lo demuestra, que el hecho que se investiga no haya ocurrido, a pesar de la concurrencia de los indicios señalados por la ley o, viceversa, que aun cuando tales indicios no han podido ser probados o, simplemente, no se han dado, el hecho investigado que a partir de ellos se aspiraba probar, sí se verificó en la realidad. Por ejemplo, es perfectamente posible que una persona lleve un doble juego de contabilidad y que, a pesar de ello, jamás haya cometido defraudación tributaria, siendo lo contrario perfectamente posible también, es decir, que quien haya evadido tributos, sólo lleve un juego de contabilidad.

Recuérdese que, como señala con acierto DEVIS ECHANDÍA: "...de la máxima general de experiencia se deduce una consecuencia aplicable al hecho indiciario que

lo relaciona con el investigado, y de aquél se induce en virtud de aquella máxima, la posibilidad lógica del hecho que se investiga”.²⁴⁴

d) *Eficacia probatoria*

La prueba de indicios requiere la concurrencia de una serie de requisitos para tener eficacia probatoria. El valor probatorio del indicio se produce en una escala ascendente, según vayan siendo satisfechos los requisitos que a continuación se enumeran.

a'. *Legalidad*

La prueba de indicios debe ser legal, en el sentido de que cuando se aspire su promoción y evacuación en un proceso dado, no ha de existir norma legal expresa que la excluya. Venezuela sigue el sistema de la prueba libre, de tal suerte que no es preciso que los medios de prueba admisibles estén señalados de manera taxativa en la ley; en todo caso, los indicios son una prueba expresamente regulada en el artículo 510 del Código de Procedimiento Civil. Sin embargo, ciertas pruebas podrían ser expresamente excluidas por el legislador en algunos casos particulares, de manera que esta es la primera constatación que ha de hacerse con respecto a la prueba de indicios, es decir, si para el proceso de que se trate, no hay norma que la prohíba. En el ámbito tributario, la prueba de indicios es expresamente admitida a los fines de *coadyuvar* en la demostración de la defraudación (artículo 120 Código Orgánico Tributario), que naturalmente requiere *plena prueba*, algo que los indicios no pueden ofrecer.

b'. *Legitimidad*

La prueba de indicios ha de obtenerse con pleno respeto de los derechos y garantías constitucionales. Esta garantía opera en el momento de la prueba del hecho base. La Constitución se alinea con una de las tendencias procesales más avanzadas del mundo, al excluir de todo proceso o procedimiento aquellas pruebas que han sido obtenidas con violación de trámites esenciales o en ausencia total del debido proceso. Así, el artículo 49.1, de la Constitución, dice que *serán nulas las pruebas obtenidas mediante violación del debido proceso*. Por su parte, el Código Orgánico Procesal Penal dispone en su artículo 181 que: “No podrá utilizarse información obtenida mediante tortura, maltrato, coacción, amenaza, engaño, indebida intromisión en la intimidad del domicilio, en la correspondencia, las comunicaciones, los papeles, los archivos privados, ni la obtenida por otro medio que menoscabe la voluntad o viole los derechos fundamentales de las personas. Asimismo, tampoco podrá apreciarse la información que provenga directa o indirectamente de un medio o procedimientos ilícitos”.

²⁴⁴ DEVIS ECHANDÍA, H. *Teoría general...Cit.*, T. II, p. 625.

c'. *Pertinencia y conducencia*

Los indicios que pretenden promoverse como prueba de determinado hecho, han de guardar no sólo una conexión lógica con el hecho desconocido, sino también con los hechos debatidos en el proceso de que se trate (*pertinencia*). Asimismo, los indicios han de tener la cualidad necesaria para llevar al proceso la prueba de los hechos discutidos (*conducencia*). Ni la pertinencia ni la conducencia de un medio de prueba pueden ser establecidos apriorísticamente por el legislador, pues tales cualidades del medio probatorio sólo atinan a descubrirse cuando se confronta éste con los hechos debatidos en el proceso. Si, por ejemplo, la ley enumera una serie de supuestos que constituyen indicios de defraudación, ello no significa que la prueba de indicios siempre va a ser pertinente y conducente para probar la evasión fiscal en un juicio dado, con prescindencia del caso de que se trate. La pertinencia y la conducencia, como hemos dicho, habrá de determinarla el juez en cada caso.

d'. *Conexión evidente entre el hecho indicador y el investigado*

La médula de la prueba de indicios es la vinculación entre el hecho indicador y el hecho investigado. Esta vinculación, como hemos precisado con anterioridad, *no* puede venir establecida por la ley, pues si así fuere, estaríamos en el plano de las presunciones legales y no de los indicios. La conexión entre el hecho base y el hecho desconocido debe establecerla el juez. En principio, el juez abordará este cometido haciendo uso de la inducción, en cuyo caso examinará el hecho base para aplicar las máximas de experiencia pertinentes y determinar la ocurrencia del hecho desconocido. Sin embargo, puede el juez invertir el orden del razonamiento para construir el argumento probatorio, en cuyo caso hará uso del método deductivo; en este supuesto, a partir de la máxima de experiencia aplicable y de las consecuencias que de ella emanan (premisa mayor), analizará el hecho conocido (premisa menor), estableciendo así la vinculación entre éste y el hecho investigado (conclusión).

En realidad, la valoración de la prueba de indicios, por su extrema complejidad, exige una combinación de inducción y deducción, pues ninguno de los dos métodos es suficiente para establecer la vinculación causal entre el hecho indicador y el hecho investigado. Debe tenerse en cuenta que siendo la prueba de indicios de carácter indirecto, es preciso que la conexión lógica entre el hecho base y el hecho desconocido, sea *evidente*, que aparezca de manera *clara e inequívoca*, pues ante la duda la prueba tiene que ser rechazada, sobre todo en el campo sancionatorio (*in dubio pro reo*).²⁴⁵

²⁴⁵ Con respecto a la prueba, este principio es claramente recogido en el artículo 254 del Código de Procedimiento Civil, el cual establece que: “Los jueces no podrán declarar con lugar la demanda sino cuando, a su juicio, exista plena prueba de los hechos alegados en ella. En caso de duda, sentenciarán a favor del demandado y, en igualdad de circunstancias, favorecerán la condición del poseedor, prescindiendo en sus decisiones de sutilezas y puntos de mera forma”.

e'. *Pluralidad de indicios graves, concordantes y convergentes*

La mayoría de las legislaciones que admiten esta prueba, exigen que exista pluralidad o cúmulo de indicios. En este sentido, el Código de Procedimiento Civil señala en su artículo 510 que el juez apreciará: "...los indicios que resulten de autos en su conjunto", lo que sugiere claramente la necesidad de que haya pluralidad de indicios.

Recuérdese que los indicios son hechos conocidos que permiten inferir la existencia de un hecho desconocido. Mientras más indicios existan, más alta es la probabilidad de establecer la ocurrencia del hecho investigado; la calidad de la prueba es directamente proporcional al número de indicios concurrentes y congruentes que sean acumulados. Aunque no puede fijarse un número predeterminado de indicios contingentes necesarios para que haya plena prueba del hecho investigado (porque como se dice "los indicios se pesan, pero no se cuentan"), lo cierto es que la certidumbre del hecho investigado es, como hemos dicho, directamente proporcional al número de indicios.

Si el cúmulo de indicios tiene importancia en el ámbito del proceso ordinario, no cabe la menor duda que dicha relevancia se acrecienta exponencialmente en el campo sancionatorio, penal o administrativo. El indicio capaz de probar en estos supuestos es siempre *contingente*, de manera que en todo caso debe tratarse de varios indicios y por ello la responsabilidad nunca podrá ser determinada legítimamente con base en un indicio aislado o único.

Adicionalmente, los indicios tienen que ser *concordantes* en el sentido de que no pueden contrariarse, excluirse o enervarse entre sí.

Finalmente, los indicios han de ser *convergentes*, lo que significa que deben conducir, en términos generales, a una misma conclusión. En el caso de los indicios enumerados en el artículo 120 del Código Orgánico Tributario, tenemos que todos ellos han sido seleccionados por el legislador como hechos base a partir de los cuales puede deducirse o inducirse, en mérito de las máximas de experiencia aplicadas por el juez, la comisión del delito de defraudación tributaria. Por tanto, la convergencia de estos indicios en la determinación de la defraudación es, en principio, un producto de la preselección que ha hecho el legislador. Sin embargo, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, lo anterior no significa en modo alguno que el juez está facultado para prescindir del examen individual de cada indicio en el contexto del juicio, ni que estos indicios conducen indefectiblemente a la prueba de la defraudación -pues serían presunciones legales-, ni tampoco que sean los únicos hechos que pueden erigirse en indicios de evasión fiscal.

f'. *Inexistencia de otras pruebas contrarias*

El valor probatorio de los indicios depende en buena medida de que no existan otras pruebas legales, legítimas, pertinentes y conducentes que infirmen, minoren o debiliten los hechos indiciarios, al punto de sembrar dudas en el juzgador sobre su ocurrencia. Recuérdese que el presupuesto fundamental de la prueba indiciaria es la plena e inequívoca demostración del *hecho base*, pues el conocimiento indirecto y

oblicuo del hecho investigado que se adquiere a través del hecho indiciario no puede basarse en especulaciones o conjeturas, ni puede tenerse como apropiadamente obtenido cuando hay otras pruebas que contradicen la existencia del hecho supuestamente conocido.

Por otra parte, ha de descartar el juez la existencia en el expediente de pruebas que sean contradictorias o que enerven la posibilidad de que el hecho investigado haya ocurrido. Este supuesto no debe confundirse con el anterior, pues en este caso el defecto en la convicción del juez no se ubica en la demostración del hecho base, sino en la posibilidad misma del hecho desconocido. Esta situación puede darse incluso cuando el hecho base ha sido plenamente demostrado, pues no debe perderse jamás de vista que la prueba del hecho indiciario no supone de suyo la prueba del hecho desconocido, en tanto que de ocurrir así no estaríamos ante indicios sino frente a presunciones legales, como repetidamente hemos señalado.

e) *Diferencias entre indicios y presunciones*

La presunción "...es un proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho -el llamado hecho base-, se concluye en la confirmación de otro que normalmente le acompaña -el hecho presumido- sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos".²⁴⁶

Si ese proceso de deducción lógica es el producto de la especulación de quien examina el hecho base y aplica la norma jurídica, estaremos frente a la presunción judicial u *hominis*. Por el contrario, si tanto el hecho base como el hecho presumido, vienen señalados por la ley, estaremos ante la presunción legal. En este último caso, hablaremos de una presunción absoluta cuando la ley no admita prueba en contra de la misma (*presunción iuris et de jure*), y de una presunción relativa cuando la prueba contraria sea posible (*presunción iuris tantum*).

Como puede colegirse de lo expuesto, es bastante difícil diferenciar los indicios de las presunciones, pues en la estructura de ambos existe un hecho base del cual se extrae, mediante un proceso lógico, un hecho desconocido. Ahora bien, las presunciones son el método lógico en sí por cuyo intermedio se descubre el hecho desconocido; en un caso -la presunción legal- el método es determinado por el legislador, mientras que en el otro -la presunción *hominis*- el método es fijado por el juez. Por el contrario, el indicio no es un método, sino una prueba (indirecta), un hecho del mundo exterior a partir del cual se obtiene un conocimiento mediante la aplicación de un proceso lógico-inductivo o lógico deductivo.

Señala MUÑOZ SABATÉ que: "El indicio no es ningún razonamiento discursivo, no representa ninguna categoría especial de inferencia como lo es, en cambio, la presunción, sino que equivale solamente a la afirmación base, de la cual parte precisamente aquella. El indicio (...), es lo que nosotros llamamos dato inferior, o hecho

²⁴⁶ ESEVERRI-MARTÍNEZ, E. *Presunciones legales y derecho tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 7.

base (en ciertos casos, *facta concludentia*) y el Código Civil denomina 'hecho demostrado' (art. 1253). Se trata pues de un elemento de la presunción. Si la presunción es monobásica se compondrá de un solo indicio; si es polibásica, de varios. (...) En el lenguaje corriente indicio es sinónimo de signo, señal o huella. Indicio es la cosa, el suceso, el hecho conocido del cual se infiere otra cosa, otro suceso, otro hecho desconocido. Debemos pues prescindir en absoluto de considerar el indicio como una forma lógica de pensar, al modo de la presunción. Decir que un indicio es una presunción resulta tan absurdo como, por ejemplo, afirmar que una cerilla es el fuego. Sin embargo, para dejar definitivamente resueltos de una vez todos los problemas, nos parece necesario aludir a otro concepto relacionado con el anterior y apenas si desarrollado por la doctrina: el concepto de indicación. Así, en términos sencillos, indicación es la inferencia lógica que parte de un indicio como hecho-base. Ahora bien, como que la presunción también es una inferencia lógica que parte de uno o varios indicios, habremos de reservar el termino indicación para aquel tipo de inferencia cuyos resultados no rebasen los niveles medios de probabilidad que caracterizan el razonamiento presuntivo. La indicación es, pues una inferencia conjetural, aunque algo mas que una posibilidad puramente metafísica. Buscando otra definición desde un ángulo más reductivo, diremos que toda inferencia obtenida de un indicio y que no sea presunción, será forzosamente inferencia indicativa".²⁴⁷ Esta opinión es compartida por RENGEL ROMBERG.²⁴⁸

5. *Derecho a no declarar contra sí mismo*

La Constitución incorpora en su artículo 49.5 un derecho que supone un remarkable avance en cuanto a la protección de los derechos y garantías de los ciudadanos en general y que, lógicamente, tiene trascendental proyección en el ámbito de los procedimientos administrativos tributarios, especialmente en los que desembocan en la imposición de sanciones.

Se trata del derecho a no declarar contra sí mismo o a no auto inculparse (*nemo tenetur se ipsum accusare*). Un derecho que, antes recluido antes en el ámbito del proceso penal, ha pasado a convertirse en un derecho universal que protege a todo ciudadano en cualquier clase de proceso judicial o de procedimiento administrativo, incluyendo los especiales tributarios.

Numerosas han sido las discusiones sobre si ese derecho impide, por ejemplo, que las declaraciones juradas de rentas o el resto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables con respecto a todos los tributos que se pagan a través del sistema determinativo de la autoliquidación sean usadas por la Administración Tributaria para imponer sanciones cuando tales declaraciones pongan al descubierto la comisión de ilícitos tributarios.

²⁴⁷ MUÑOZ SABATÉ, L. *Técnica Probatoria. Estudios sobre las dificultades de la prueba en el proceso*. Editorial Praxis, S.A., Barcelona, 1993, pp. 261-262.

²⁴⁸ RENGEL ROMBERG, A. *Tratado de Derecho Procesal Civil Venezolano. Según el nuevo Código de 1987. IV El procedimiento ordinario. Las pruebas en particular*. Organización Gráficas Capriles, C.A., Caracas, 1999, p. 460.

Esa parecía ser la tendencia de nuestro sistema jurídico tributario, en tanto durante muchos años estuvo prevista en la Ley de Impuesto sobre la Renta una exigente de responsabilidad penal tributaria que operaba cuando los reparos habían sido impuestos con fundamento exclusivo en los datos suministrados en la declaración y que en nuestra opinión podía ser invocada en el caso de los tributos que, además del impuesto sobre la renta, utilizan el sistema de la autoliquidación a través de declaraciones juradas. Pero hoy en día esta exigente ha desaparecido.

El artículo 157 del Código Orgánico Tributario prevé que las declaraciones se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriban, lo que revela la importancia que tiene para la Administración Tributaria, entre otros, el deber formal de declarar el hecho imponible. En todo caso, el asunto es tan complejo que merece un análisis especial, muy por encima del que persigue este libro.²⁴⁹

Lo que sí es cierto es que la Administración Tributaria no puede, en uso de su facultad de citar a declarar a los contribuyentes, responsables y terceros sobre diversos hechos, obligar a éstos que confiesen bajo juramento la comisión de infracciones tributarias, pues sin la menor duda esto sí constituye una clara y rotunda violación del derecho a no declarar contra sí mismos.

El artículo 52 de la CDGC-ILADT establece que los contribuyentes tienen: “Derecho a no autoincriminarse, a no aportar coactivamente pruebas que le incriminen y a no soportar pruebas coactivas.”

6. *Derecho a la privacidad e inviolabilidad del hogar doméstico y otros recintos privados*

De acuerdo con el artículo 47 de la Constitución el hogar doméstico y *todo recinto privado* de personas, son inviolables y no pueden ser allanados sino mediante orden judicial para impedir la perpetración de un delito o para cumplir, de acuerdo con la ley, las decisiones que dicten los tribunales, respetando siempre la dignidad del ser humano. El *hogar* es, según el artículo 635 del Código Civil, la *vivienda principal de la familia*.

Obsérvese que de acuerdo con la Constitución no sólo el hogar doméstico, sino *todo recinto privado* se encuentra protegido por la garantía de la inviolabilidad. El hogar doméstico es una expresión tautológica, porque lo doméstico viene de la *do-*

²⁴⁹ Sobre este particular puede consultarse muy especialmente en la doctrina patria a: WEFER, C. *Garantismo y Derecho Penal Tributario*. Editorial GLOBE, Caracas, 2010, pp.488-490. En la doctrina extranjera, entre otros: LOPEZ DIAZ, A. “El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria”. *XIX Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributario*. AFP-ILADT, Lisboa, Outubro, 1998, Livro 2, pp. 123 y ss.; LAGO MONTERO, J.M. “Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”. *XIX Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributario*. AFP-ILADT, Lisboa, Outubro, 1998, Livro 2, pp. 325.

mus que era la casa de habitación romana, y que a su vez es sinónimo del *hogar*. En definitiva, se trata del recinto donde *habita* la persona, es el recinto privado por excelencia, al cual se dota de una protección especial conectada con el derecho a la intimidad^{250 251} y la vida privada (artículo 60 de la Constitución), así como con la protección de la familia (artículo 75 de la Constitución).

Esta previsión tiene una importante repercusión en el ámbito tributario y es por ello que el artículo 137.12 del Código Orgánico Tributario autoriza a la Administración Tributaria a practicar inspecciones y fiscalizaciones en los locales y medios de transporte ocupados o utilizados a cualquier título por los contribuyentes o responsables; pero cuando estas inspecciones y fiscalizaciones se ejecuten fuera de las horas hábiles en que opere el contribuyente o en los *domicilios particulares*, es necesario que se obtenga una *orden judicial de allanamiento* de conformidad con lo establecido en las leyes especiales, la cual debe ser decidida dentro de las veinticuatro (24) horas siguientes de solicitada, habilitándose el tiempo que fuere menester para practicarlas.

Cuando se trate del hogar doméstico y otros recintos privados, y sus ocupantes no permitan a la Administración Tributaria el acceso a los mismos, bajo ningún concepto puede soslayarse la necesidad de una orden de allanamiento acudiendo al apoyo del Resguardo Nacional Tributario, de conformidad con los artículos 137.13 y 151.4 del Código Orgánico Tributario.

²⁵⁰ La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha dicho, haciendo suya la definición de MANUEL ÁNGEL HERAS GARCÍA, que el derecho a la intimidad es: “...definido como conjunto de «manifestaciones de la personalidad individual (o familiar) cuyo conocimiento o desarrollo quedan reservados a su titular o sobre las que ejerce alguna forma de control cuando se ven implicados terceros (entendiendo por tales tanto los particulares como los poderes públicos)”. Esa protección a la intimidad es de rango constitucional, conforme al contenido del artículo 60 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que establece el derecho que tiene toda persona “...a la protección de su honor, vida privada, intimidad, propia imagen, confidencialidad y reputación. La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y ciudadanas y el pleno ejercicio de sus derechos”. Cf. S. TSJ/SC, 4 de agosto de 2011, caso: *Mercedes Josefina Ramírez*.

²⁵¹ El Tribunal Constitucional Español también ha vinculado la protección del domicilio con el derecho a la intimidad, al señalar: “La norma constitucional que proclama la inviolabilidad del domicilio y la interdicción de la entrada y registro domiciliario (art. 18.2 CE) constituye una manifestación de la norma precedente (art. 18.1 CE) que garantiza el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar (por todas, TC S 136/2000, de 29 May., FJ 3). De esta construcción interrelacionada resulta que la protección de la inviolabilidad domiciliaria tiene carácter instrumental respecto de la protección de la intimidad personal y familiar (TC S 22/1984, de 17 Feb., FJ 5), si bien dicha instrumentalidad no empecé a la autonomía que la Constitución española reconoce a ambos derechos, distanciándose así de la regulación unitaria de los mismos que contiene el art. 8.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, CEDH; TC S 119/2001), de 24 May., FJ 6).” S. TC, No. 10 del 17 de enero de 2002, ratificada en sentencia No. 120 del 17 de julio de 2014.

La autotutela administrativa y los principios de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos no son suficientes para ignorar los derechos constitucionales a la inviolabilidad del domicilio, a la intimidad y a la protección de la familia. El juez se erige así en garante de la protección de estos derechos fundamentales, frente a las actuaciones arbitrarias de la Administración, y esa es la razón por la cual su autorización (*i.e.* orden de allanamiento) es indispensable.²⁵²

El apoyo del Resguardo Nacional Tributario para realizar inspecciones forzadas ante la resistencia del contribuyente o el responsable *sólo es posible en el caso de locales o medios de transporte con los cuales se realiza una actividad económica relevante a los fines tributarios, pero jamás en el supuesto del hogar doméstico u otros recintos privados*. En estas circunstancias será necesaria, siempre y en todo caso, la orden de allanamiento, y aun obtenida ésta, la inspección debe respetar los derechos humanos de los ocupantes y la totalidad de los derechos y garantías que amparan al sujeto pasivo de la imposición, especialmente la integridad física (artículo 46 constitucional), la dignidad de las personas (artículo 47 constitucional), y su derecho de propiedad (artículos 55 y 115 de la Constitución).

Si la Administración Tributaria desconoce o amenaza con desconocer estas limitaciones, se abre la posibilidad para el administrado de intentar una acción de amparo constitucional, conforme a lo dispuesto en el artículo 27 de la Constitución, a los efectos de impedir o de hacer cesar inmediatamente la conculcación de la garantía de inviolabilidad de los recintos privados. Asimismo, el ingreso a los recintos privados sin el consentimiento de sus ocupantes o, según el caso, sin la expedición de un orden de allanamiento por un tribunal, es un supuesto de responsabilidad patrimonial del Estado por violación de un derecho humano, en los términos del artículo 30 de la Constitución. Finalmente, todas las pruebas obtenidas en una actuación semejante son nulas por *ilegítimas*, de acuerdo con el artículo 49.1 de la Constitución, al haber sido recabadas sin cumplir con el debido proceso.

Esta situación puede ser particularmente delicada en el caso del Impuesto sobre los Grandes Patrimonios²⁵³, donde una parte de la base imponible del tributo (*i.e.* patrimonio neto) en el caso de las personas naturales, puede estar ubicada dentro de sus domicilios y recintos privados, como es el caso, por ejemplo, de las joyas, obras de arte y antigüedades. Cuando la fiscalización tributaria destinada a determinar este impuesto deba realizarse en el domicilio o recinto privado del contribuyente, y éste no preste su concurso para que se haga la inspección, la Administración Tributaria está obligada a obtener una orden judicial de allanamiento.

²⁵² Un completo análisis del asunto puede consultarse en: FERNÁNDEZ GARCÍA, J.F. “Autotutela administrativa y control judicial en la entrada de domicilios.” *Revista de Administración Pública*. No. 198. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2015.

²⁵³ G.O. No. 41.696 del 16 de agosto de 2019.

El contribuyente debe prestar su concurso para que las competencias fiscalizadoras puedan ser ejercidas con normalidad, pero en el caso del hogar doméstico, la fiscalización tributaria supone el *traspaso de un umbral de máxima sensibilidad*, donde la protección de los derechos humanos está *por encima* de cualquier otro fin, salvo que se trate de los casos donde la actuación de la autoridad pública es urgente para evitar la comisión de un delito de máxima gravedad (*e.g.* homicidio, violación, secuestro, tráfico de personas o estupefacientes, etc.).

Es preciso tener presente que la inspección de los recintos privados es una medida *extrema*, una invasión *exorbitante* a la privacidad que, por ende, debe ser excepcional, justificada y siempre respetuosa de los derechos fundamentales de los ciudadanos. Nunca el interés de la recaudación puede estar por encima de los derechos humanos, ni siquiera en las situaciones de crisis fiscal más aguda en las que la consecución de recursos para el tesoro público es una imperiosa necesidad.

Por lo tanto, la invasión del domicilio por la autoridad administrativa procede o bien con el consentimiento del propietario o ocupante o bien mediante orden judicial. En el caso de que la autorización dada por la persona afectada, la doctrina ha puntualizado que: “El consentimiento que cabe recabar del titular del domicilio, con el fin de enervar la autorización judicial de entrada, debe ser inequívoco, aunque no necesariamente ha de ser expreso, ni tiene por qué prestarse por escrito. Dicho consentimiento no podrá estar viciado por error, violencia o intimidación de ninguna clase. Además, el consentimiento ha de ser emitido por persona mayor de edad, que se encuentra en condiciones de manifestar libremente su voluntad, y cuando existe pluralidad de titulares habrá de primar la prohibición de entrada que oponga una de esas personas, frente al consentimiento que otorguen las demás.”²⁵⁴

Sobre este particular, la CDGC-ILADT reconoce el derecho a la inviolabilidad del domicilio tanto de las personas físicas como de las personas jurídicas y señalan que se debe perfilar qué se entiende por domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas, debiendo abarcar, cuando menos, los lugares donde se toman decisiones trascendentales para la vida de la sociedad, o donde se custodian documentos u otros soportes trascendentales para la actividad o la gestión societaria (número 69). Asimismo reconoce el derecho del contribuyente de exigir mandamiento judicial para la entrada de funcionarios de la Administración en el domicilio constitucionalmente protegido (número 70).²⁵⁵

A modo de corolario y como ha dicho BETTY ANDRADE: “La obligación de los particulares de contribuir con los gastos públicos y la potestad del Estado de exigirles el cumplimiento de este deber tiene su fundamento en la procuración de la convivencia ciudadana y del bienestar particular de cada uno de sus componentes. De esta manera, el Estado sólo existe en función de la preservación del bienestar del

²⁵⁴ FERNÁNDEZ GARCÍA, J.F. *O.c.*, pp. 213-214.

²⁵⁵ http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Pre-sentacion.pdf

pueblo, la satisfacción de sus necesidades y la garantía de la progresividad de las condiciones de sus componentes. De allí entonces que la tributación viene circunscrita por un límite natural, referido a la posibilidad de goce de los derechos por parte de los ciudadanos, así como a la factibilidad de que éstos se hagan de los recursos necesarios para sufragar sus necesidades propias.”²⁵⁶

7. *Derecho al doble grado de instancia*

Es un principio general dentro del derecho administrativo sancionatorio, que antes de que la sanción sea impuesta, ha de concederse al imputado la posibilidad de alegar y probar todos los hechos que coadyuven en la defensa de sus derechos e intereses. En consecuencia, el derecho a ser oído, que como hemos visto es reconocido de manera expresa por la Constitución a toda persona y en cualquier clase de procedimiento o proceso (artículo 49.3), debe ejercerse antes de que se pronuncie el acto administrativo sancionatorio. Esto es lo que se ha llamado el derecho al *doble grado de instancia* en los procedimientos administrativos sancionatorios y que supone que el imputado no sólo pueda defenderse cuando ya la Administración ha impuesto la sanción, sino, principalmente, antes de que esto ocurra, es decir, durante el procedimiento administrativo constitutivo.²⁵⁷

²⁵⁶ ANDRADE, B. *Inmunidad Tributaria de los Derechos Humanos. Capacidad contributiva y mínimo vital*. Thomson Reuters, México, 2018, p. 422.

²⁵⁷ Sobre este particular, la jurisprudencia ha establecido lo siguiente: “Por lo que respecta a la presunta violación del primero de los derechos mencionados, esto es, el derecho a la defensa y al debido proceso, esta Sala observa que el presunto agravante señala en su informe que el agraviado sí tenía conocimiento de que la Administración estaba haciendo el análisis de la Resolución No. 310, que le asignara la ruta internacional Caracas-Lisboa-Madrid-Roma y viceversa, lo cual deriva, según expone, de los escritos presentados en fecha 3 de junio de 1997, así como el dirigido al Procurador General de la República el 20 de mayo de 1997. Consta esta Sala que tal afirmación no se atiene a las constancias en autos, por cuanto los alegatos en torno a la validez de la Resolución No. 310 contenidos en el escrito que fuera dirigido al Procurador General de la República por el Ministro de Transporte y Comunicaciones, no revela la intención del Ministerio a su cargo de declarar la revocatoria de dicha resolución, sino que, por el contrario, en la misma se afirma que tanto AVENSA como las demás líneas aéreas venezolanas tenían capacidad para explotar las rutas internacionales (...). Por otra parte, la decisión de revocar la Resolución No. 310 fue tomada mediante la Resolución DM1028 del 7 de julio de 1997, sin que se notificase previamente a sus destinatarios de la apertura de un procedimiento contradictorio que les permitiese defender los intereses que con la misma se consagraban a su favor infringiéndose así su derecho fundamental a la defensa, al no permitirle participar en el iter de una decisión que afectaría sus intereses. Ahora bien, este primer acto, cualquiera que sea la calificación que al mismo se intente darle, se pronuncia sobre uno de los efectos directos y necesarios de la Resolución No. 310, negándolos y fundamentando tal negativa en la consideración de que la decisión de la cuestión no pudo haber creado derecho alguno ni producir efectos jurídicos, por cuanto era de imposible e ilegal ejecución. En consecuencia, con esta decisión se dictó un pronunciamiento que incide sobre la esfera jurídica de los solicitantes del amparo, afectando sus eventuales derechos, sin que se les hubiese permitido la defensa

de los mismos durante un procedimiento formal, planteado en forma contradictoria. Este primer acto, una vez que ha hecho el pronunciamiento sobre la invalidez de la Resolución No. 310 y su consiguiente ineficacia, ordena la apertura de un procedimiento sumario en la forma prevista en el artículo 67 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos ‘a los fines de pronunciarse sobre la legalidad de la referida resolución y sobre su revocación’. De allí que, en el texto de la decisión Ministerial en forma inmediata a la negativa de reconocimiento de efectos de la Resolución No. 1310, lo que implica la declaración de su invalidez, se les informa a los interesados (quienes habían solicitado del organismo ministerial intervenir ante el Ministerio de Relaciones Exteriores para que éste comunicase a los países correspondientes a la ruta que le fuera asignada por la mencionada resolución, el contenido de la misma) que se decidió abrir un procedimiento sumario de cinco (5) días para que demuestren que tal resolución es válida. Choca indudablemente, incluso al menos versado en el campo jurídico, la contradicción e inconsecuencia del acto, por su evidente falta de coherencia conceptual, por cuanto mal puede hacerse efectiva una sanción y, en la misma oportunidad, requerirse del sancionado, que ejerza su derecho a la defensa contra ella. De lo anterior emerge la flagrante evidencia de la violación al derecho a la defensa, con el agravante de una intención simulada de abrir un contradictorio que era a todas luces innecesario al haberse ya producido el pronunciamiento invalidante, lo cual resalta de los propios términos de la primera decisión. Por lo que atañe a la segunda decisión, en la misma no hay ningún elemento nuevo de juicio, sino que, a través de un brevísimo procedimiento sumario, la Administración simplemente confirma todos y cada uno de los elementos sobre los cuales se había precedentemente pronunciado. En efecto, la ausencia de voluntad real del Ministro de Transporte y Comunicaciones, de abrir un procedimiento administrativo contradictorio, una vez declarado como lo fuera la ineficacia de la Resolución No. 310, constituye un acto de simulación que se confirma con los recortes de prensa (...) que aparecen mencionados y transcritos en la sentencia de esta Sala del 7 de agosto de 1997, relativa a la admisión de la presente acción de amparo. Estas declaraciones, que fueron formuladas en el lapso que mediara entre la Resolución originaria y la reeditada –y que no han sido desvirtuadas por el Ministro de Transporte y Comunicaciones–, informan que el despacho a su cargo aspira a que las empresas que participan en el proceso de subasta de las rutas de Viasa, tengan las características que en las mismas se señalan. Igualmente, en la noticia periodística se comunicaron detalles, tales como la determinación de si las rutas serían subastadas en bloque o por separado; y se aludió a la posibilidad de que las empresas que compareciesen fuesen nacionales o en sociedad con compañías extranjeras. Todo lo anterior revela que existió un estado de total indefensión de la empresa destinataria del acto administrativo, inicialmente declarado ineficaz (...) y posteriormente anulado por la Resolución No. 006 del Ministerio de Transporte y Comunicaciones. Ahora bien, es indiscutible que la Resolución No. 310 que le confiriera a AVENSA las rutas internacionales, creó en ella, por lo menos, una expectativa de derechos. En efecto, esta Sala no puede calificar en esta sede de amparo, la titularidad de la actora como la de un derecho subjetivo o como la de un interés, por cuanto tal calificación sólo puede derivar del examen de los eventuales vicios que le fueron imputados al acto generador de sus pretensiones, esto es, de la Resolución No. 310 y, en el caso de que tales vicios existiesen, de la naturaleza de los mismos, es decir, de si podían o no ser subsanados. Los aspectos mencionados no pueden ser materia de la decisión de una acción de amparo que, como en el caso presente, se limita a constatar que el presunto agravante tenía una situación aparentemente protegida por un acto administrativo publicado en la Gaceta Oficial y dotado de una presun-

8. *Derecho a la determinación sobre base cierta*

La determinación tributaria, definida previamente, debe hacerse con fundamento en la información y los datos que permiten establecer de manera directa, inequívoca y exacta, la ocurrencia del hecho imponible y la magnitud económica de éste, es decir, los elementos que, en conexión íntima e inescindible con el referido hecho imponible, integran la base sobre la cual debe recaer la tarifa o alícuota del tributo (*i.e.* la base imponible).

Los sujetos pasivos están obligados a poner a disposición de la Administración Tributaria, toda la información pertinente para que ésta pueda llevar a cabo la determinación tributaria sobre base cierta. Por su parte, la Administración Tributaria tiene la *potestad-deber* de ejecutar todas las tareas que sean necesarias para establecer la ocurrencia del hecho imponible y la magnitud exacta de la base de imposición. La confluencia de ambas acciones debe tener como resultado, siempre y en todo caso, la satisfacción del principio constitucional de acuerdo con el cual los tributos deben gravar manifestaciones *reales*, y no meramente nominales, de capacidad económica, para que éstos no tengan, jamás, efectos confiscatorios.

En este sentido, el artículo 140 del Código Orgánico Tributario señala que los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, deben 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.

Cuando el contribuyente o responsable: (i) hubiere omitido presentar la declaración, (ii) ésta ofreciera dudas relativas a su veracidad o exactitud, (iii) 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, (iv) cuando los libros, registros y demás documentos no reflejen el patrimonio real del contribuyente, (v) o cuando el Código o las leyes tributarias, así lo indiquen, la Administración Tributaria puede proceder a la determinación tributaria de oficio, sobre base *cierta* o sobre base *presunta*, pero la escogencia de estos métodos no es en lo absoluto discrecional.

ción de legitimidad, capaz de crearle, por lo menos, un interés personal, legítimo y directo a su destinatario. En consecuencia, la aludida situación no podía ser afectada a espaldas del beneficiario sin que mediara un procedimiento contradictorio, verdadero y propio, no simulado ni predeterminado en sus resultados en la forma en que se realizara, como ha quedado demostrado. El derecho a la defensa que las modernas corrientes subsumen dentro de la noción más amplia del derecho al debido proceso, extendiéndolo tanto al campo jurisdiccional como a la esfera administrativa, es un derecho fundamental que nuestra Constitución protege y que es de tal naturaleza, que no puede ser suspendido en el ámbito de un estado de derecho, por cuanto configura una de las bases sobre las cuales tal concepto se erige”. Cf. S. CSJ/SPA, 18.08.97, caso: “Aerovías Venezolanas”, bajo la ponencia de la Magistrado Dra. Hildegard Rondón de Sansó.

La determinación sobre base cierta tiene *prelación* y debe siempre privilegiarse sobre la estimación indirecta, la cual es una forma de determinación *subsidiaria*, a la cual sólo puede acudir la Administración Tributaria de manera excepcional, cuando no puede acceder a las informaciones, datos y documentos que le permiten conocer en forma directa el hecho imponible y los elementos que integran la base de imposición.

El artículo 142 del Código Orgánico Tributario deja claramente establecido el carácter *subsidiario* y *residual* de esta forma de estimación tributaria indirecta, al indicar que la misma sólo es procedente cuando los sujetos pasivos: (i) 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, (ii) lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido; o (iii) no presenten los libros y registros de la contabilidad, la documentación comprobatoria, o no proporcionen las informaciones relativas a las operaciones registradas. También puede acudirse a la estimación sobre base presunta cuando ocurra alguna de las siguientes irregularidades: (i) omisión del registro de operaciones y alteración de ingresos, costos y deducciones, (ii) registro de compras, gastos o servicios que no cuenten con los soportes respectivos, (iii) 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; (iv) no cumplan con las obligaciones sobre valoración de inventarios o no establezcan mecanismos de control de los mismos; (v) o cuando se adviertan otras irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones.

Desde luego, al tratarse de un procedimiento excepcional, la Administración Tributaria está obligada a expresar formalmente las razones (*i.e.* motivación) por las cuales ha debido acudir a la estimación indirecta. De no ocurrir así, el procedimiento estaría viciado de nulidad de acuerdo con los artículos 316 de la Constitución, y 142, 193.4, 201.5 y 270.1 del Código Orgánico Tributario.

Sobre este asunto, ABACHE CARVAJAL sostiene que: “La importancia de este derecho radica en que, como regla, la determinación oficiosa debe realizarse sobre base cierta y, sólo de forma excepcional, sobre base presuntiva, porque está en juego unos de los principios constitucionales de la tributación por los cuales se rige el sistema tributario, un principio medular que limita el ejercicio de la potestad tributaria, que es –precisamente– el principio de capacidad contributiva, expresamente regulado en el ordenamiento jurídico venezolano en el artículo 316 de la Constitución y que, en esencia, lo que significa es que el contribuyente debe contribuir con el gasto público conforme con su verdadera capacidad económica, de manera que una determinación sobre base presuntiva, precisamente por hacerlo con base en la utilización de presunciones, nunca se corresponderá con la realidad, o lo más cercano posible a ésta, sino que se referirá a una mera estimación inferencial sobre lo que pudiera ser, y no sobre lo que efectivamente es.”²⁵⁸

²⁵⁸ ABACHE CARVAJAL, S. “*Los derechos...Cit.*”, pp. 115-116.

Por su parte, las Recomendaciones de la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario celebrada en Montevideo, en 1996, señalan que: “El principio general es que la actuación de la Administración tendiente a la determinación del tributo debe dirigirse al conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación, es decir, que la determinación debe efectuarse sobre ‘base cierta’. La determinación sobre ‘base presunta’ sólo procede con excepción, cuando ese conocimiento cierto y directo sea imposible.”²⁵⁹

9. *Derecho a que las actuaciones se produzcan en días y horas hábiles*

Los sujetos pasivos deben prestar su concurso voluntario para que las tareas de fiscalización se desenvuelvan con normalidad. Una característica particular de las potestades administrativas, y la fiscalización tributaria es una típica potestad administrativa, es que su ejercicio puede afectar los derechos e intereses de los administrados, y esa afectación debe ser tolerada en la medida en que se haga dentro de los límites de la atribución de la competencia respectiva, y con respeto de los derechos humanos y los derechos y garantías constitucionales de las personas.

Ahora bien, la potestad de fiscalización debe ejercerse con la mínima perturbación posible de las actividades normales de los sujetos pasivos, y por esa razón el artículo 162 del Código Orgánico Tributario dispone que las actuaciones de la Administración Tributaria y las que se realicen ante ella, deberán practicarse en días y horas hábiles. La norma prevé que lo anterior es sin perjuicio de las habilitaciones que autorice la Administración Tributaria de conformidad con las leyes y reglamentos, pero eso no debe entenderse como la posibilidad de que la Administración Tributaria ordene una inspección en un día no hábil o fuera de las horas de la jornada laboral del sujeto pasivo.

Sobre este particular, las Recomendaciones de XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, celebrada en Montevideo en 1996, señalan que: “La fiscalización debe realizarse perturbando lo menos posible el desarrollo normal de las actividades de los administrados. Para ello, éstos deben prestar a la Administración la mayor colaboración en el desarrollo de sus tareas.”²⁶⁰

10. *Derecho a que se deje constancia de la comparecencia ante la Administración Tributaria*

La comparecencia ante las autoridades Tributarias, previo requerimiento formalmente notificado, es una obligación del sujeto pasivo de conformidad con el artículo 155.11 del Código Orgánico Tributario. Debe concederse al sujeto fiscalizado un plazo razonable para atender la orden de comparecencia y ésta debe hacerse para un día y hora hábil, y en la sede del domicilio fiscal del sujeto pasivo. La falta de comparecencia es un ilícito formal sancionado con multa, de acuerdo con el artículo 105.4 del Código Orgánico Tributario.

²⁵⁹ IALDT. *Estatutos – Resoluciones de las Jornadas*. Montevideo, 2004, p. 146

²⁶⁰ ILADT. *Estatutos – Resoluciones de las Jornadas*. Montevideo, 2004, p. 145.

La orden de comparecencia *no tiene por objeto someter al sujeto pasivo a un interrogatorio de naturaleza policial*, sino que es una oportunidad para que el contribuyente suministre información, aclare o amplíe el contenido de información que ya posee la Administración Tributaria, en un ambiente de respeto mutuo y sin coacciones de ninguna especie, pues es un derecho de las personas en sus relaciones con la Administración Pública, ser tratadas con *respeto y deferencia* por los funcionarios, los cuales están obligados a facilitar a las mismas el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones (artículo 10.9 de la Ley Orgánica de la Administración Pública). En ningún caso la comparecencia puede ser un mecanismo de coerción para provocar que el sujeto pasivo declare contra sí mismo, pues tal cosa está prohibida por el artículo 49.5 de la Constitución.

El sujeto pasivo que atiende la orden de comparecencia tiene derecho a que se le entregue constancia de su asistencia, como prueba fehaciente de que ha cumplido el deber formal legalmente previsto. Así lo señala con claridad el artículo 160 del Código Orgánico Tributario.²⁶¹

11. Derecho a que la fiscalización sea conducida por un funcionario competente

11.1 En general sobre la competencia

La actividad administrativa puede ser definida en términos generales como el cúmulo de todo aquello que la Administración Pública, en cualquiera de sus manifestaciones (Nacional, Estatal o Municipal, central o descentralizada) y entendida como estructura orgánica, realiza; se trata de una actividad sometida a la ley y fundamentalmente orientada a ejecutarla, con miras a satisfacer el interés general.

El contenido material de esa actividad no puede ser enunciado en su totalidad porque comprende y habrá de comprender todas las formas con las cuales se tenderá a dar satisfacción a los intereses tutelados, los cuales no sólo son innumerables, sino que son cambiantes.²⁶²

Ahora bien, buena parte de esa actividad se manifiesta a través de declaraciones *unilaterales fundadas en el ejercicio de una función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa*²⁶³. Estas declaraciones de voluntad son los actos administrativos.

El acto administrativo es, pues, el producto del ejercicio de una función pública material o formal, la que lleva a cabo cualquier órgano integrado a una determinada Administración Pública, nacional, estatal o municipal, central o descentralizada.

²⁶¹ Artículo 160. Código Orgánico Tributario. “La fecha de comparecencia se anotará en el escrito si lo hubiere, y, en todo caso, se le otorgará en el acto constancia oficial al interesado.”

²⁶² RONDÓN DE SANJO, H. *Teoría General de la Actividad Administrativa*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1981, pp. 17-20.

²⁶³ DROMI, J.R. *El acto administrativo*. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid 1985, p. 14

La manifestación de voluntad en referencia sólo puede ser proferida por quien disfruta de una *habilitación legal* similar a la que necesitan las personas naturales o físicas para ser titulares de derechos y obligaciones; esta habilitación es la *competencia*, definida en términos generales como la medida de las atribuciones de un ente público.

Los entes públicos están integrados por distintos órganos a cada uno de los cuales es confiado el cuidado de ciertos intereses. Cada órgano tiene un complejo de atribuciones propias, sea en sus relaciones con los terceros con los cuales entra en contacto, sea en las relaciones con los demás órganos del ente. El complejo de las atribuciones, es decir de los poderes o funciones que el órgano ejerce, constituye la *competencia*.²⁶⁴

Aun cuando se trata de un concepto equivalente al de la *capacidad jurídica* de las personas físicas o naturales, lo cierto es que entre ambos existen numerosas diferencias, entre las cuales nos interesa destacar que mientras toda persona natural es capaz mientras no se demuestre lo contrario; la persona pública será competente sólo en tanto y en cuanto un texto legal así lo determine expresamente. En consecuencia, mientras en el campo del derecho privado la capacidad es la regla y la incapacidad la excepción, en el ámbito del derecho público ocurre exactamente lo contrario.

Además de presupuesto insoslayable de la actuación del ente público, la competencia se erige como un elemento esencial a la validez del acto administrativo, que concierne fundamentalmente a la posibilidad de atribuir la manifestación de voluntad correspondiente a un ente determinado, legalmente autorizado para emitirla.

Sólo la ley puede atribuir competencias y sólo ella puede prever los supuestos en los cuales el ejercicio de la misma puede desviarse de sus destinatarios naturales (delegación, sustitución y avocación, mecanismos éstos que suponen traslados de competencia de unos a otros órganos). Sin esa previsión legal expresa no es posible el ejercicio de competencia alguna, ni tampoco el traslado de la misma cuando ésta ha sido debidamente conferida.²⁶⁵

La observancia de la competencia es indispensable para la actuación válida del órgano, es decir, para imputar el acto a la voluntad administrativa. Lo contrario equivale, como en el derecho privado, a la realización de un negocio jurídico por un incapaz.²⁶⁶

²⁶⁴ LANDI, G.-POTENZA, G. *Manuale di Diritto Amministrativo*. GIUFFRÉ EDITORE, Milano, 1997, p. 80.

²⁶⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*. CIVITAS, Madrid, 1997, Tomo I, p. 527.

²⁶⁶ “En este caso, no cabe la menor duda de que nos encontramos ante un vicio del consentimiento que afecta la legalidad o fondo material del negocio jurídico. Lo mismo ocurriría en el Derecho administrativo. La única diferencia es que en esta rama del Dere-

El concepto que se analiza se desdobra en cuatro criterios fundamentales que funcionan a modo de piedras angulares que enmarcan el ejercicio de las potestades administrativas. Estos criterios, que delimitan la actuación administrativa, son: El territorio²⁶⁷, el tiempo²⁶⁸, la materia²⁶⁹ y el grado²⁷⁰. Cuando alguno de estos presupuestos competenciales no es observado, el acto es inválido, bien porque:

- i) El ente actuó fuera del ámbito espacial que la ley le atribuye (incompetencia por el territorio).
- ii) El ente ejerció sus facultades antes o después del espacio temporal que la ley determinó (incompetencia en razón del tiempo).
- iii) El ente manifestó su voluntad en una materia que legalmente no le concierne (incompetencia por la materia).
- iv) El funcionario actuante se atribuyó facultades de actuación que corresponden a un ente jerárquicamente superior (incompetencia por el grado).

Sobre la competencia y el vicio en el elemento subjetivo del acto administrativo, la jurisprudencia ha indicado lo siguiente:

“Ahora bien, sobre el vicio de incompetencia este Máximo Tribunal ha establecido esta Alzada en la sentencia N° 00161 del 3 de marzo de 2004, caso: *Eliecer Alexander Salas Olmos*, ratificada, entre otros, *Vid*; fallos Nros. 00630 del 22 de junio de 2016, caso: *Rubén Darío Adrianza Gómez* y 00687 del 13 de junio de 2017, caso: *Municipio Guácara del Estado Carabobo*, respectivamente, ha señalado lo siguiente: “(...) *La competencia administrativa ha sido definida tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, como la esfera de atribuciones de los entes y órganos, determinada por el derecho objetivo o el ordenamiento jurídico positivo; es decir, el conjunto de facultades y obligaciones que un órgano puede y debe ejercer legítimamente. De allí que la competencia esté caracterizada por ser: a) expresa: porque ella debe estar explícitamente prevista en la Constitución o las leyes y demás actos normativos, por lo que, la competencia no se presume; y b) Improrrogable o indelegable: lo que quiere decir que el órgano que tiene atribuida la competencia no puede disponer de ella, sino que debe limitarse a su ejercicio, en los términos establecidos en la norma, y debe ser realizada directa y exclusivamente por el órgano que la tiene atribuida como propia, salvo los casos de delegación, susti-*

cho la voluntad debe formarse a través de un cauce formalizado, y en el Derecho privado no” *Cf.* BELADIEZ ROJO, M. *Validez y eficacia de los actos administrativos*. Ediciones Jurídicas Marcial Pons, S.A., Madrid, 1994, p 117.

²⁶⁷ La competencia por el territorio comprende el ámbito espacial en el cual es legítimo el ejercicio de la función.

²⁶⁸ Comprende el ámbito temporal en el cual es legítimo el ejercicio de la función.

²⁶⁹ Se refiere a las actividades o tareas que legítimamente puede desempeñar el órgano

²⁷⁰ La organización administrativa se integra verticalmente. Culmina en un órgano supremo al que se subordinan los órganos de rango inferior. El grado es la situación o posición que ocupa el órgano dentro de la pirámide jerárquica de la Administración.

tución o avocación, previstos en la Ley. Así, la incompetencia como vicio de nulidad absoluta del acto administrativo, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, se producirá cuando el funcionario actúe sin el respaldo de una disposición expresa que lo autorice para ello, o bien, cuando aún teniendo el órgano la competencia expresa para actuar, el funcionario encargado de ejercer esa competencia es un funcionario de hecho o un usurpador (...). En sintonía con lo mencionado, debe indicarse que esta Superioridad en la decisión No. 00539 del 1° de junio de 2004, caso: *Rafael Celestino Rangel Vargas*, ratificada en las sentencias Nros. 00630, 00211 y 00687 del 22 de junio de 2016, 23 de marzo de 2017 y 13 de junio de 2018, casos: *Rubén Darío Adrianza Gómez; Jardines de la Chinita, C.A. (JARCHINA, C.A.) y Municipio Guácara del Estado Carabobo*, respectivamente; destacó que el prenombrado vicio puede configurarse como resultado de tres (3) tipos de irregularidades en el accionar administrativo, a saber: *i)* por usurpación de autoridad, *ii)* por usurpación de funciones; y *iii)* por extralimitación de funciones, precisando a tales efectos lo que sigue:

“(...) la incompetencia -respecto al órgano que dictó el acto- se configura cuando una autoridad administrativa determinada dicta un auto para el cual no estaba legalmente autorizada, por lo que debe quedar precisado, de manera clara y evidente, que su actuación infringió el orden de asignación y distribución de las competencias o poderes jurídicos de actuación de los órganos públicos administrativos, consagrado en el ordenamiento jurídico.

La competencia le confiere a la autoridad administrativa la facultad para dictar un acto para el cual está legalmente autorizada y ésta debe ser expresa, por lo que sólo en los casos de incompetencia manifiesta, los actos administrativos estarían viciados de nulidad absoluta.

En cuanto al vicio de incompetencia, tanto la doctrina como la jurisprudencia de esta Sala, han distinguido básicamente tres tipos de irregularidades: la llamada usurpación de autoridad, la usurpación de funciones y la extralimitación de funciones. La **usurpación de autoridad** ocurre cuando un acto es dictado por quien carece en absoluto de investidura pública. **Este vicio se encuentra sancionado con la nulidad absoluta del acto.** Por su parte, la usurpación de funciones se constata, cuando una autoridad legítima dicta un acto invadiendo la esfera de competencia de un órgano perteneciente a otra rama del Poder Público violentando de ese modo las disposiciones contenidas en los artículos 136 y 137 de la Constitución de la República, en virtud de los cuales se consagra, por una parte, el principio de separación de poderes según el cual cada rama del Poder Público tiene sus funciones propias, y se establece, por otra, que sólo la Constitución y la ley definen las atribuciones del Poder Público y a estas normas debe sujetarse su ejercicio. Finalmente, la extralimitación de funciones consiste fundamentalmente en la realización por parte de la autoridad administrativa de un acto para el cual no tiene competencia expresa”. (Destacados de esta Sala).”²⁷¹

²⁷¹ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00067, 21 de febrero de 2019, caso: *Ferrot transporte*.

En conclusión, es un presupuesto esencial de toda la actividad administrativa el que exista un órgano habilitado legalmente para ejercer las potestades y ejecutar las funciones que conciernen a la satisfacción de los intereses cuyo cuidado ha sido confiado a dicho órgano.

Si tal habilitación no existe, en cualquiera de los planos en los que la misma se desdobra (territorial, material, temporal, gradual), o si es insuficiente, la actividad ejercida es *radicalmente nula*.

11.2 La manifestación concreta de la competencia: La investidura

Los entes públicos, como personas ideales o inmateriales, producto de una ficción legal que permite atribuir derechos y obligaciones a un ente abstracto, sólo pueden desenvolverse en el ámbito de las relaciones intersubjetivas a través de individuos o personas físicas que actúan en su nombre y representación, a modo brazos ejecutores o instrumentos materializados de la voluntad administrativa.

Por ello, no basta que el acto administrativo proceda de una Administración y que el mismo sea dictado través del órgano competente; es menester también que la persona o personas físicas que lo profieran, actúen como titulares de ese órgano ostentando la investidura legítima que los vincule legalmente con el ente correspondiente y que, por ende, permite imputar sus actuaciones al órgano que representan (nombramiento legal, toma de posesión, autorización para el inicio de una investigación administrativa, etc.).

En el sistema de distribución vertical del Poder Público, corresponde a cada una de las ramas del mismo dictar las normas de carácter general que van a regular, dentro de su ámbito específico, la función pública y el estatuto de los servidores de cada una de ellas, es decir, del cuerpo de personas físicas que van a materializar el ejercicio de las potestades administrativas.

Así las cosas, en relación con la legislación aplicable para determinar la competencia legal de los funcionarios públicos de las diferentes administraciones, debe acudir al respectivo estatuto orgánico, a través del cual se organizan las atribuciones de los poderes funcionales de las mismas. A las normas contenidas en dichos textos debe someterse de modo estricto la gestión de los funcionarios, pues de no ajustarse a ellas, los actos jurídicos producidos son nulos.

Las reglas de la competencia, como dijimos, legitiman la actuación de los órganos de la Administración; de allí que puede afirmarse que en los casos en los que el acto estuviese viciado de manifiesta incompetencia no existiría siquiera una auténtica declaración de voluntad, pues la falta de esta insoslayable habilitación legal impide que pueda imputársele dicha decisión a la Administración.

En tal sentido, la noción de competencia implica la legitimidad de la persona natural que actúa por el órgano administrativo, es decir, su investidura. Por ello, la competencia del funcionario no se presume y en cada actuación de la Administración se requiere que en el acto de que se trate se mencione “la titularidad” con que actúe el funcionario que lo dicta, tal como lo establece el numeral 7° del artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

La competencia no puede reducirse a una cuestión de mera “facultad”, sino a una “obligación” que la ley impone al órgano, en el entendido de que sólo puede ejercerse y únicamente serle exigida a quien en verdad sea funcionario de una Administración.

En conclusión, el ejercicio concreto de la competencia, legalmente atribuida, requiere la existencia de sujetos-personas físicas que la ejecuten; tales sujetos son los agentes o titulares de los órganos administrativos o sus delegatarios, cuando la ley lo permita.²⁷²

Dicho lo anterior, pasemos ahora a analizar, a la luz de la doctrina y la jurisprudencia, el problema específico de la competencia de los funcionarios de la Administración Tributaria.

11.3. La competencia de los funcionarios fiscalizadores

Como hemos dicho, cada Administración se compone de órganos a través de los cuales obra y se manifiesta, de tal suerte que sólo pueden imputarse a ésta los actos dictados por los órganos legalmente competentes para ello. Tales afirmaciones se aplican a toda la organización administrativa, incluyendo las distintas Administraciones Tributarias (nacionales, estatales y municipales, centrales y descentralizadas).

No obstante, como también hemos dicho, no basta con que el acto proceda de la Administración competente y que se dicte a través del órgano al cual ha sido atribuida la función en concreto; antes por el contrario, es menester, además, que la persona o personas físicas que se manifiestan como titulares del órgano, ostenten la investidura legítima que permita imputar sus actos al ente en cuyo nombre y representación actúan.

Esta investidura supone que la persona física actuante reúne las características que la legislación y la jurisprudencia venezolana han establecido como típicas del funcionario público, cualidades éstas que deben ser concurrentes.²⁷³ Dichas características son las siguientes:

²⁷² En general sobre la competencia, consúltese: FRAGA-PITTALUGA, L. *La Incompetencia en el Derecho Administrativo*. FUNEDA, Caracas, 2007.

²⁷³ Cf. S. CPCA, 31 de mayo de 1989, consultada en ROMERO-MUCI, H. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local*. Caracas, 1997, T. II, p. 57. En esta oportunidad la Corte estimó que quedó plenamente comprobado en autos el hecho de que el auditor fue nombrado por el Presidente del Consejo Municipal del Distrito Panamericano quien tiene la competencia para hacerlo, conforme al artículo 58 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, es decir, para designar en un cargo permanente dentro de la Municipalidad, lo que dedujo la Corte de las nominas del personal correspondiente, donde figura el Fiscal Auditor como empleado del Consejo, y además que el ejercicio de las funciones que le fueran encomendadas se encuentran enmarcadas dentro de una relación jerárquica de dependencia, basada en la obediencia y subordinación a otro funcionario municipal de mayor jerarquía, como lo es el Administrador Municipal, en

- i) La actividad desplegada debe ser una función pública.
- ii) Quien ejecuta tal actividad debe gozar de una cualidad jurídica especial que actúa como condición de todas sus actuaciones. Esta cualidad se adquiere mediante un nombramiento.
- iii) La función pública supone su ejercicio a través de un cargo permanente dentro de determinada organización administrativa.
- iv) Finalmente, la función pública debe ejecutarse en una dependencia de algún ente público, bajo relación de dependencia y subordinación.

En este sentido, la jurisprudencia ha sido constante y uniforme en sostener que si bien las actas fiscales, como actos administrativos, gozan de una presunción de veracidad *iuris tantum*, ésta opera en tanto y en cuanto los hechos asentados en las mismas respondan a la realidad tributaria del contribuyente, *hayan sido levantadas por funcionarios competentes* y estén ajustadas a las disposiciones legales aplicables en cada caso, es decir, que tanto desde el punto de vista adjetivo como sustantivo, llenen todos los requisitos legales y reglamentarios.²⁷⁴

Tan importante es elemento competencial que cuando el particular demanda la nulidad del acto de determinación tributaria y, consecuentemente del Acta Fiscal que le sirve de fundamento, basando su pretensión en la incompetencia del funcionario actuante, la carga de la prueba se invertirá y recaerá sobre la Administración Tributaria, quien deberá demostrar la competencia del órgano y, sucesivamente, la investidura del funcionario actuante y su habilitación formal para actuar en el caso concreto.

Al respecto, conviene citar los siguientes precedentes jurisprudenciales:

“(…) Como se hizo en casos precedentes, ahora se asienta preliminarmente que a la Administración le corresponde demostrar que el funcionario firmante de las Resoluciones o Planillas de Liquidación correlativas está facultado para ello; aspecto éste de la prueba nada difícil para ella, porque sólo le basta comprobar la designación del funcionario para el cargo que lo autoriza a expedir dichas Resoluciones y Planillas, conforme al Reglamento Orgánico del Impuesto sobre la Renta. Dicha carga no se invierte por la presunción de legitimidad de los actos administrativos, como lo pretende la Procuraduría, ya que dicha presunción *iuris tantum* sólo ampara a los actos que han sido cumplidos por funcionarios competentes, actuando en ejercicio de las atribuciones que le son propias, y no por aquellos cuya identidad y competencia han sido precisamente cuestionadas en juicio.”²⁷⁵ (Cursivas nuestras).

consecuencia debiendo actuar siempre por cuenta de la municipalidad y, en modo alguno, de manera independiente.

²⁷⁴ Cf. S. CSJ/SPA, 4.5.81, consultada en *Revista de Derecho Público*, No. 7, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1981, p. 152.

²⁷⁵ Cf. S. CSJ/SPA, 18.12.83, consultada en *Revista de Derecho Público*, No. 17, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1984, p. 176 y ss.

“Ha sido constante y reiterada la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia en el sentido de asentar que *las actas fiscales deben ser levantadas por funcionarios competentes* y con las formalidades de ley, toda vez que dan fe de los hechos expuestos en ella, salvo prueba en contrario hasta el punto que produce una inversión de la carga de la prueba respecto de tales hechos que recae en la Administración quien debe probar la competencia del cargo o persona no siendo esa presunción contraria a la presunción de legitimidad de que gozan dichas actas, ya que la presunción *juris tantum* sólo ampara a los actos cumplidos por funcionarios que actúen en el ejercicio de las atribuciones que le son propias y no por aquellos cuya identidad y competencia ha sido precisamente cuestionada en el juicio en razón de que quien suscribe dicha Acta es un funcionario público y en este orden de ideas, ha sido declarada la nulidad de actos de liquidación basados en actas fiscales levantadas por funcionarios legales incompetentes.”²⁷⁶ (Cursivas nuestras).

“Al respecto, vale destacar que cuando se produce la inactividad procesal y probatoria de la Administración en orden a demostrar la investidura del funcionario fiscal, la Jurisprudencia tiene sentado que *la falta de comprobación de la competencia, conduce forzosamente a considerar que no se cumplió con un requisito indispensable para la validez del acto a que aluden el numeral 4º, del artículo 19 y, del artículo 18, ambos de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y, por ende, a declarar la nulidad del acto impugnado.*” (Cursivas nuestras).²⁷⁷

“En tal sentido, la Sala destaca que el vicio de incompetencia manifiesta supone demostrar que la Administración ha actuado sin un poder jurídico previo que legitime su actuación. Asimismo, en apoyo a lo anterior, considera oportuno la Sala reseñar el criterio establecido en decisión No. 436 de fecha 9 de julio de 1997, dictada por la Sala Político-Administrativa, en Sala Especial Tributaria, de la extinta Corte Suprema de Justicia, reiterado recientemente entre otras sentencias, como en la dictada en fecha 5 de octubre de 2006, número 02187, el cual quedó desarrollado en los términos siguientes: ‘...*Si por el contrario, el funcionario ha actuado en ejercicio de sus funciones tributarias, sin la atribución suficiente, pero dentro de un sector de la Administración al cual corresponden las funciones ejercidas, adoptando decisiones de las cuales conocieron luego autoridades administrativas jerárquicamente superiores y con facultades para la revisión de éstos, entonces la incompetencia se reputa simple o relativa y el acto no es nulo de pleno derecho sino simplemente anulable y en consecuencia, puede ser convalidado por una autoridad jerárquica supe-*

²⁷⁶ Cf. S. CPCA, 31.05.89, consultada en ROMERO-MUCI, H. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la autonomía local*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1997, Tomo II, p. 53 y ss.

²⁷⁷ Cf. S. CSJ/SPA, 24 de mayo de 1990, consultada en ROMERO-MUCI, H. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1997, T. II, p. 48 y ss.

*rior que sí sea competente o, en su lugar, declarado nulo por la autoridad judicial competente si el administrado (contribuyente) demanda su nulidad, pues de otro modo debe entenderse que se conformó con el acto’.*²⁷⁸

De las decisiones que anteceden se extraen las siguientes conclusiones:

- i) Las actas fiscales, como documentos en los cuales se sustancia la labor fiscalizadora e inspectora de las Administraciones Tributarias, sólo pueden ser elaboradas por funcionarios fiscales competentes.
- ii) Tal competencia no se presume; antes bien, debe ser demostrada inequívocamente por la Administración Tributaria.
- iii) La presunción de veracidad que protege las actas fiscales, sólo opera en tanto éstas sean levantadas por funcionarios competentes para hacerlo.
- iv) La falta de comprobación de la competencia conduce forzosamente a declarar la nulidad absoluta de acto.

En conclusión, la labor de recolección de datos pertinentes al cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias (fiscalización), requiere que el órgano que la ejecuta esté legalmente habilitado para ello, es decir, que sea competente, y tal competencia, concretada en la función fiscalizadora, sólo puede ser ejercida por el funcionario investido de las atribuciones correspondientes.

De este modo, el acto fundamental mediante el cual se documenta la función fiscalizadora, esto es, el acta fiscal, sólo es válido en tanto el funcionario que lo elabora sea el legalmente facultado para ello. De no ser así, todo el proceso de fiscalización y la subsecuente determinación y liquidación del tributo, está viciada.

Sobre este particular, el artículo 188 del Código Orgánico Tributario establece que toda fiscalización, a excepción del caso al que se refiere el artículo 190 del Código (relativo a las fiscalizaciones de las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, hecha en las propias oficinas de la Administración Tributaria, con su propia base de datos) se iniciará con una providencia de la Administración Tributaria del domicilio del sujeto pasivo, en la que se debe indicar 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. Esta providencia debe notificarse al contribuyente o responsable, y es en la misma que se autoriza a los funcionarios de la Administración Tributaria en ella señalados al ejercicio de las facultades de fiscalización.

Sobre los aspectos formales de este acto administrativo autorizador, la jurisprudencia ha señalado lo siguiente: “la Sala de la lectura efectuada al texto de la identificada Providencia Administrativa, notificada el 17 de agosto de 2005 (folio 2

²⁷⁸ Cf. S. TSJ/SPA, No. 02625 del 22 de noviembre de 2006, caso: *Instituto Nacional de Cooperación Educativa*.

del expediente administrativo), al ciudadano David Chang, en su carácter de encargado de la sociedad de comercio Mxt Market, C.A., que ciertamente como lo aseveró el Sentenciador, los datos relativos a la contribuyente, a saber: (i) razón social de la sociedad mercantil; (ii) Registro de Información Fiscal (RIF) y (iii) domicilio fiscal, aparecen escritos a mano. Sobre el particular es de señalar que en criterio sostenido en la sentencia de esta Alzada N° 00568 del 16 de junio de 2010, caso: *fondo de comercio Licorería El Imperio* -reiterado en distintas decisiones-, se dejó sentado que la indicación de los referidos datos en la Providencia Administrativa efectuada de manera manuscrita y no “con grafismos propios del formato de la autorización”, salvo que hayan sido “subsanaados”, acarrea la nulidad del acto administrativo y de las actuaciones fiscales posteriores, por carecer de las formalidades o requisitos exigidos en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos para la validez de los actos administrativos, en concordancia con lo establecido en el Parágrafo Único del artículo 172 del Código Orgánico Tributario de 2001, los cuales son de estricto cumplimiento por parte de los órganos de la Administración Pública. (Vid. fallos de esta Sala Político-Administrativa Nros. 00786, 00438, 01625, 00121, 00316 y 01060, de fechas 28 de julio de 2010, 6 de abril de 2011, 30 de noviembre de 2011, 29 de febrero de 2012, 18 de abril de 2012 y 26 de septiembre de 2013, casos: *Bar y Restaurant El Padrino*; *Vanscopy, C.A.*; *Inmobiliaria Data House, C.A.*; *Asociación Civil Centre Catalá de Caracas*; *Viveres y Licores La Salle, C.A.* y *Agencia de Loterías La Hechicera, C.A.*, respectivamente). Sin embargo, se advierte que en la decisión No. 01530 del 6 de noviembre de 2014, caso: *Pan Pasteles Colonial C.A.*, este Máximo Tribunal expresó que la circunstancia anotada -identificación de los datos del contribuyente (a saber: (i) razón social; (ii) Registro de Información Fiscal (RIF) y (iii) domicilio fiscal) de manera manuscrita- no comporta la nulidad de la Providencia Autorizatoria ni de las sucesivas actuaciones fiscales si se considera que el inicio de la investigación fiscal ha sido objeto de control y supervisión posterior por la misma Administración Tributaria, al dictar actos administrativos que subsanan y convalidan tal circunstancia.”²⁷⁹

La CDGC-ILADT, por su parte, establece que los sujetos pasivos de la imposición tienen derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados (artículo 41).

12. Derecho a la imparcialidad del funcionario

Los sujetos pasivos tienen derecho a que la fiscalización sea conducida por funcionarios *imparciales*, que no tengan interés alguno en el resultado del procedimiento y que sólo actúen con el objetivo de aplicar la ley a la situación de hecho concreta.

²⁷⁹ Cf. S. TSJ/SPA No. 00061 del 21 de febrero de 2019, caso: *MXT Market, C.A.*

La imparcialidad supone la total ausencia de circunstancias que puedan provocar la inclinación del funcionario actuante en favor de determinados intereses, ajenos al interés público cuyo cuidado ha sido confiado al órgano que representa. Cuando no hay imparcialidad, el órgano es competente, pero el titular del mismo no puede actuar porque concurren circunstancias que le obligan a inhibirse (interés directo en el asunto, amistad íntima, enemistad manifiesta, relación de servicio o subordinación, parentesco).²⁸⁰

El concepto de la imparcialidad en el ejercicio de la función pública puede ser enlazado perfectamente con dos de los principios que gobiernan a la Administración, de acuerdo con el artículo 141 de la Constitución, que son los de *honestidad* y *transparencia*. Adicionalmente, la Ley Orgánica de la Administración Pública y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, consagran la imparcialidad como uno de los principios fundamentales que orientan la actividad administrativa (*Vid.* artículos 12 y 10, respectivamente).

La imparcialidad garantiza que las normas son interpretadas y aplicadas por los funcionarios, sin atender a otras consideraciones y fines ajenos o contrarios a los previstos en la ley.

13. *Derecho a promover y evacuar pruebas durante toda la fase de fiscalización y el procedimiento de determinación*

Durante la fase de fiscalización la carga probatoria recae fundamentalmente sobre la Administración Tributaria, quien es la obligada a recabar la información relevante o con trascendencia a los fines tributarios para determinar el tributo y sus accesorios. La doctrina ha señalado que: “La actividad administrativa de control de la posición del contribuyente, el ejercicio de los poderes instructores atribuidos a la administración financiera, o la rectificación de las declaraciones, no presentan en líneas generales criterios y funciones diversos de la acción administrativa. En el ámbito tributario deben encontrar aplicación, por tanto, el principio de legalidad, no en su sola acepción formal, sino también en la sustancial. No basta, en efecto, que la actividad de determinación de la deuda esté regulada, sino que debe ser imparcial, al igual que se exige a cualquier otra actividad administrativa.

En el control de las posiciones del contribuyente y en la actividad instructora la carga de la prueba viene ciertamente atribuida a la Administración.”²⁸¹

Ahora bien, desde la perspectiva del sujeto pasivo de la imposición, la posibilidad de probar es una consecuencia necesaria del ejercicio del derecho a la defensa,

²⁸⁰ La Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos regula en un capítulo especial dedicado a los supuestos de inhibición del titular del órgano, el procedimiento a seguir para la determinación de las distintas causales y la forma de suplir la ausencia del titular (*Vid.* artículos 36 al 40).

²⁸¹ DI PIETRO, A. “Tutela del contribuyente y Constitución material en la aplicación de la norma tributaria.” *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, p. 83.

en cualquier procedimiento o proceso donde existen hechos cuya ocurrencia es objeto de debate. *Sin la prueba, la defensa es un derecho minusválido*, pues de nada vale alegar si lo alegado (específicamente en el caso de los *hechos*) no puede demostrarse para convencer y obtener la decisión respectiva en el sentido aspirado.

El derecho de probar, al igual que el derecho de accionar, está desvinculado del derecho sustantivo que se discute. Es decir, tal como ocurre con el derecho de acción, el derecho de probar se concede a todos sin importar si quien lo ejerce es realmente quien tiene la razón.

La cualidad de la prueba como derecho subjetivo, no resulta enervada por la existencia de las pruebas oficiosas, es decir, aquellas diligencias probatorias que realiza la Administración o el juez, según el caso, en uso de sus facultades inquisitivas, para obtener un mejor conocimiento del asunto.

El derecho de probar existe en cualquier procedimiento administrativo y proceso judicial, y aun cuando el mismo resulta encausado por ciertas reglas y formalidades, el principio fundamental es que debe favorecerse, siempre y en todo caso, la posibilidad de probar la verdad de los hechos controvertidos.

En nuestro ordenamiento jurídico el derecho de probar está expresamente reconocido en el artículo 49.1 de la Constitución, como una derivación de la garantía del debido proceso, de modo que éste no existe cuando se impide o dificulta el ejercicio del derecho a la prueba.

Hemos señalado previamente que la tarea fundamental de la fiscalización tributaria es recolectar datos y pruebas relevantes para la determinación de los tributos o la constatación atinente al cumplimiento de los deberes formales tributarios. Esa labor de recolección tiene dos vertientes: i) el acopio de informaciones, datos y pruebas que hace la fiscalización de oficio; ii) y la actividad de suministro de información, datos y pruebas que hace el sujeto pasivo. Esta última actividad es un *derecho* que no puede ser desconocido, porque la potestad de fiscalización no tiene rango constitucional, pero el derecho a la defensa y el derecho a la prueba sí que lo tienen, incluso supraconstitucional, porque se trata de derechos humanos.

De modo pues que la fiscalización debe admitir, sustanciar y valorar la *totalidad* de las pruebas legales, legítimas, pertinentes y conducentes aportadas por los sujetos pasivos, sin importar el momento en que esas pruebas hayan sido desahogadas en el expediente administrativo correspondiente; pues, como es necesario recordar, el procedimiento administrativo es una secuencia ordenada, pero no *preclusiva*, de actos; y además, no rige en el mismo el principio *dispositivo* propio del proceso ordinario, sino exactamente el opuesto, es decir, el principio *inquisitivo*, por cuya virtud la Administración debe hacer todos los esfuerzos necesarios para determinar la realidad de los hechos.

La CDGC-ILADT dedica varios apartados al derecho a la prueba que poseen los sujetos pasivos de la imposición, y señala: (i) que el contribuyente debe tener derecho a la prueba en contrario sin limitaciones, pudiendo impugnar los resultados de la determinación sobre “base presunta” o sobre “base mixta” probando, ya sea la

realidad de los hechos para que se liquide la obligación tributaria sobre “base cierta”, o que las presunciones establecidas no se ajustan a la ley tributaria material que regula el tributo o que simplemente resultan inadecuadas al caso concreto (artículo 18); (ii) que el contribuyente tiene derecho a la prueba, aportando los diversos medios de prueba, sobre la base del principio de facilidad probatoria y que esto incluirá la posibilidad de aportar pruebas para desvirtuar las presunciones legales relativas (*iuris tantum*), demostrando la realidad del caso concreto o simplemente que las presunciones resultan inadecuadas al mismo y el derecho a la motivación de las decisiones de inadmisión (artículo 46); (iii) que los sujetos pasivos tienen derecho a cuestionar las valoraciones efectuadas por la Administración, incluso proponiendo pruebas periciales de un valor alternativo (artículo 51); (iv) derecho a no aportar coactivamente pruebas que le incriminen y a no soportar pruebas coactivas (artículo 52); y (v) derecho a la nulidad de todas las pruebas obtenidas vulnerando los cauces internacionales de intercambio de información, sin excepciones de hallazgo inminente (artículo 123).²⁸²

14. *Garantía de la interdicción de las pruebas ilegítimas*

La Constitución excluye de todo proceso o procedimiento, aquellas pruebas que han sido obtenidas con violación de trámites esenciales o en ausencia total del debido proceso. Así, el artículo 49.1 de la Constitución dice que será nulas las pruebas obtenidas mediante violación del debido proceso.

Este principio, hoy universalmente aceptado, pareciera tener su origen en el Derecho Norteamericano a partir de la regla conocida como *exclusionary rule* aplicada a partir del caso *Boyd vs. US* en 1886,²⁸³ desarrollada luego en el caso *Weeks vs. US* en 1914²⁸⁴ hasta llegar a la famosa decisión del *Chief Justice* OLIVER WENDELL HOLMES JR., en el caso *Silverthorne Lumber Co. vs. US*, de 1920²⁸⁵, que precisamente tenía que ver con temas tributarios, porque se sostuvo que en la persecución de un caso de evasión, los agentes federales habían incautado ilegalmente los libros contables de *Silverthorne* y creado copias de los registros. El juez HOLMES dijo que permitir la promoción de copias de pruebas ilegalmente obtenidas, equivalía a sortear ilegítimamente la Cuarta Enmienda de la Constitución, de modo que estas pruebas estaban también manchadas. A partir de allí se construyó la denominada *fruit of the poisonous tree doctrine*.

Ahora bien, qué significa obtener una prueba violando el debido proceso en el ámbito de la tributación. Como antes hemos señalado, la Administración Tributaria tiene la potestad de recolectar datos, informaciones, documentos y demás recaudos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. No obstante, como también he-

²⁸² http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf

²⁸³ *Cf.* United States Supreme Court 116 U.S. 616 (1886).

²⁸⁴ *Cf.* United States Supreme Court 232 U.S. 383 (1914).

²⁸⁵ *Cf.* United States Supreme Court 251 U.S. 385 (1920).

mos expresado, esa labor recolectora debe ejecutarse a través de los cauces formales previstos en el Código Orgánico Tributaria y debe hacerse sin menoscabo de los derechos constitucionales del interesado o de terceros.

Toda prueba obtenida por la Administración Tributaria violando garantías y derechos constitucionales del contribuyente, responsable o incluso de un tercero, es inadmisibles. Esto significa que las decisiones de la Administración Tributaria, de cualquier índole y en especial aquellas atañedoras a la determinación tributaria y a la sanción de ilícitos tributarios, no puede estar basada en pruebas que han sido obtenidas: i) sin el debido conocimiento de los interesados; ii) sin permitir a los interesados la aportación y evacuación de la contraprueba correspondiente y cuando, habiéndolo permitido, la contraprueba no es examinada por el órgano decisor; iii) en violación de la garantía constitucional del secreto e inviolabilidad de las comunicaciones privadas (artículo 48 de la Constitución); iv) mediante el robo, hurto o apropiación indebida de documentos de cualquier índole, sean propiedad de los interesados en el procedimiento o de terceros ajenos al mismo; v) mediante el forjamiento o elaboración de pruebas *ad hoc* preparadas con la finalidad de apoyar los hechos descritos en un acto administrativo de trámite o definitivo, cualquiera que sea el contenido sustancial del mismo; vi) en violación del derecho a no autoinculparse (artículo 49.5 de la Constitución); o vii) con violación del derecho a la privacidad de las comunicaciones y sin cumplir las formalidades previstas en la Ley sobre Protección a la Privacidad de las Comunicaciones.²⁸⁶

Queda claro que esta enumeración no es en modo alguno taxativa, sino meramente enunciativa, pues han de considerarse como nulas, como antes lo hemos dicho, las pruebas obtenidas con violación de *cualquier* derecho humano o derechos y garantías constitucionales.

Adicionalmente, toda prueba obtenida por la Administración Tributaria sin cumplir los procedimientos administrativos previstos en el Código Orgánico Tributario o en otras leyes adjetivas que resulten aplicables al caso concreto o con violación o relajamiento de alguna formalidad esencial de los mismos, es inadmisibles y, por ende, no puede ser apreciada ni valorada por autoridad alguna, careciendo de todo valor para los fines de la decisión que haya de adoptarse, ni siquiera en calidad de indicio.

15. *Derecho a que los requerimientos de información sean específicos y pertinentes*

De acuerdo con lo establecido en el artículo 147.4 del Código Orgánico Tributario, es un deber de la Administración Tributaria y, correlativamente, un derecho de los contribuyentes, que los requerimientos de información sean *precisos y pertinentes*, especificándose con claridad cuáles son los documentos y datos e informaciones solicitados por la Administración Tributaria. El antónimo de lo anterior, son los requerimientos de información generales y abstractos o que no guardan relación alguna con el cumplimiento de las obligaciones y deberes formales tributarios.

²⁸⁶ G.O. No. 34.863 del 16 de diciembre de 1991

Los requerimientos de información genéricos no sólo suponen arbitrariedad y abuso de derecho, sino que denotan desconocimiento y falta de profesionalismo en el ejercicio de la potestad de fiscalización. Los funcionarios fiscalizadores deben ser profesionales especializados que conocen plenamente las leyes tributarias cuyo cumplimiento pretenden asegurar. En razón de ese dominio técnico, deben saber cuál es la información relevante dependiendo del tributo de que se trate y de las actividades económicas llevadas a cabo por el sujeto pasivo.

Asimismo, y como ya lo hemos indicado antes, la información exigida por la Administración Tributaria es sólo aquella que sea *pertinente*, que sea *relevante* o que tenga *trascendencia* a los fines tributarios, es decir, la que esté directa o inequívocamente relacionada con el cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias.

Sobre el concepto de relevancia o trascendencia tributaria -como lo denomina la legislación española- se han hecho importantes reflexiones. Transcribimos *in extenso* lo que al respecto ha sostenido la profesora ANA MARÍA JUAN LOZANO porque nos luce que pone el asunto en su justo lugar: "... La trascendencia tributaria es, pues, presupuesto válido tanto para la imposición de deberes de proporcionar información 'por suministro', como mediante requerimiento individualizado. El problema surge, evidentemente, porque nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado, al que es necesario otorgar un contenido concreto (...) La exigibilidad de la información depende de que se haya hecho efectivo el proceso de aplicación de alguna tributaria sustantiva, aunque no es necesario que la utilidad que los datos presentan se concrete de modo directo, identificándose precisamente con alguno de los elementos del hecho imponible, puesto que tal utilidad puede ser indirecta, en el sentido de aludir a alguno de los datos colaterales mediante los cuales la Administración Tributaria pueda inducir aquellos elementos del presupuesto de hecho. Pero en ningún caso ostenta trascendencia tributaria la información que no remita, directa o indirectamente, a algún elemento del presupuesto de hecho de alguna norma tributaria que haya empezado ya a desplegar sus efectos jurídicos, lo cual (...) viene a coincidir con la producción, o inicio de la misma, del hecho imponible de algún tributo."²⁸⁷

El derecho a entregar sólo información pertinente está claramente establecido en el artículo 7.6. de la Ley Orgánica de la Administración Pública, de acuerdo con el cual, las personas en sus relaciones con la Administración Pública tienen derecho a presentar *sólo* los documentos exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate.

En consecuencia, carece de competencia la Administración Tributaria para exigir información impertinente y aun cuando una norma legal autorizase a la Administración Tributaria para que estableciera esa pertinencia en forma discrecional,

²⁸⁷ JUAN LOZANO, A.M. *La inspección de hacienda ante la Constitución*. Marcial Pons, Madrid, 1993, pp. 319-323.

siempre esa discrecionalidad enfrentaría el límite de la debida proporcionalidad y adecuación de la actuación con los fines de la norma que la autoriza y los hechos que se investigan, todo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos

La CDGC-ILADT reconoce el: “63) Derecho a que no se practiquen requerimientos generalizados de información (*ishing expeditions*) y a que se acredite que el sujeto de quien se pide la información está siendo objeto de un procedimiento singular de comprobación o inspección tributaria.” Por su parte, la Carta Modelo de Derechos del Contribuyente de la Confederación Fiscal Europea (CMDC-CFE), señala que en las auditorías tributarias sólo debe solicitarse al contribuyente la información que sea razonablemente necesaria y aplicable a los asuntos bajo revisión; que las disposiciones punitivas, incluidas las disposiciones sobre sanciones, no deben ser utilizadas como táctica de negociación por un funcionario fiscal; y que cuando el funcionario fiscalizador hace preguntas, el propósito de las preguntas debe revelarse claramente para que al contribuyente no se le hagan preguntas que sean engañosas, que pretendan ser engañosas o cuyas respuestas puedan conducir a una autoinculpación. Además establece la MCDC-CFE que el contribuyente puede negarse a responder tales preguntas, y no se le puede exigir que divulgue comunicaciones confidenciales con sus asesores fiscales.²⁸⁸

Por último es importante señalar, que la Administración Tributaria no tiene competencia para requerir información que obra, o que debería obrar ya, en sus archivos o para exigir la entrega de información que ya ha sido entregada. En este orden de ideas, el artículo 11 de la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos²⁸⁹, preceptúa que los órganos de la Administración Pública, “(...) no podrán exigir la presentación de copias certificadas o fotocopias de documentos que la Administración Pública tenga en su poder, o de los que tenga la posibilidad legal de acceder.”

16. *Derecho a obtener prórroga para la entrega de documentos*

El Código Orgánico Tributario no establece lapsos específicos para que los sujetos pasivos de la imposición suministren los datos, informaciones y documentos que les sean requeridos por los funcionarios de la Administración Tributaria en el curso de los procedimientos de fiscalización, verificación o determinación de la obligación tributaria. Esta falta de precisión ha provocado una práctica indeseable de fijar plazos exigüos para las respuestas o la entrega de documentos, que suelen ser normalmente insuficientes, sobre todo cuando se trata de informaciones que requieren un trabajo de recopilación, selección y preparación. En muchos casos los interesados no pueden cumplir tempestivamente los requerimientos y ello provoca la imposición de sanciones.

²⁸⁸ <http://www.taxpayercharter.com/article.asp?id=19>

²⁸⁹ Gaceta Oficial No. 5.891 Extraordinario del 31 de julio de 2008

La realidad es que los sujetos pasivos tienen derecho a que los plazos para cumplir sean razonables y, además, tienen derecho a que se les concedan prórrogas de los lapsos originalmente acordados. Esta afirmación se basa en la aplicación de varios principios que gobiernan el procedimiento administrativo y las actuaciones de la Administración.

En primer lugar, las prórrogas se fundamentan en el principio de *exhaustividad* por cuya virtud la Administración debe cumplir *todas* las *diligencias* que sean *necesarias* para formarse un mejor conocimiento del asunto (artículo 53 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos). Ello así, debe concederse a los interesados todas las facilidades necesarias o prudentes para que suministren a la información los datos e informaciones que ésta requiere para que se actuación cumpla los fines de la norma.

Asimismo, la concesión de prórrogas se conecta con el derecho de las personas a presentar documentos en los procedimientos administrativos en los cuales estén interesadas *dentro de los términos o lapsos legalmente previstos* (artículo 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública). Comoquiera que el Código no prevé lapso alguno al respecto, ello no puede coartar el derecho a la presentación de documentos ni puede sujetar a las personas a la discrecionalidad absoluta de los funcionarios, de modo que el reconocimiento del derecho a la prórroga es la única forma de garantizar a su vez que el derecho a la presentación de documentos sea cabalmente satisfecho.

Finalmente, conviene traer a colación el principio general que se aplica en *cualquier* procedimiento administrativo, y es que la Administración no puede negarse a recibir los documentos presentados por los interesados, incluso si los mismos tienen errores u omisiones, tal como se desprende con meridiana claridad del artículo 46 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. De ello se sigue que si el interesado presenta los documentos, datos e informaciones requeridos, cuando ya ha vencido el plazo originalmente otorgado para ello, la Administración Tributaria está obligada a recibirlos.

El asunto tiene respuesta expresa en otros ordenamientos jurídicos como es el caso de España, como se desprende del artículo 91 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos.²⁹⁰

Por su parte, la CDGC-ILADT reconoce el derecho de los contribuyentes: "...a plazos razonables y a una interpretación antiformalista de los requisitos procedimentales (artículo 58)."²⁹¹

²⁹⁰ BOE.es - Documento consolidado BOE-A-2007-15984. Consúltense asimismo: BANACLOCHE, J. *Los derechos del contribuyente*. La Ley, Madrid, 2000, p. 170.

²⁹¹ http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Pre-sentacion.pdf

17. *Derecho a que se deje constancia de toda la documentación entregada*

La Administración Tributaria tiene competencia para exigir a los sujetos pasivos la exhibición y entrega de aquella documentación que es pertinente a los fines de determinar la obligación tributaria o para constatar el cumplimiento de los deberes formales, y estos últimos deben prestar su colaboración para el normal y adecuado ejercicio de esta competencia.

El artículo 7 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, establece que, en sus relaciones con la Administración Pública, las personas tienen derecho a obtener copia sellada de los documentos que presenten, aportándola junto con los originales, así como a la devolución de éstos, salvo cuando los originales deban cursar en un procedimiento. En el mismo sentido la CDGC-ILADT reconoce el derecho a obtener certificaciones y copias de todos los documentos presentados, incluidas las declaraciones (artículo 42).²⁹²

Por su parte, los artículos 44 y 46 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, disponen que en los Ministerios, organismos y demás dependencias públicas debe llevarse un registro de presentación de documentos en el cual debe dejarse constancia de todos los escritos, peticiones y recursos que se presenten por los administrados, así como de las comunicaciones que puedan dirigirse a otras autoridades; y que debe darse recibo de todo documento presentado y de sus anexos, con indicación del número de registro que corresponda, lugar, fecha y hora de presentación.

18. *Derecho a que se resguarde físicamente la documentación entregada*

La documentación e información relevante a los fines tributarios que los sujetos pasivos ponen a disposición de la Administración Tributaria es de *su propiedad* y sólo es suministrada para que aquélla pueda ejercer las potestades y competencias que le asigna la ley.

Pero siendo que esa documentación e información es *propiedad* de los sujetos pasivos, la Administración Tributaria está obligada a adoptar todas las medidas necesarias para resguardar la *privacidad* de la misma, pero también su *integridad*, bien se trate de información que ha sido entregada en forma física o bien desmaterializada o digital.

En sintonía con lo anterior, a la par que el artículo 137.7 del Código Orgánico Tributario le otorga a la Administración Tributaria la facultad de retener y asegurar los documentos revisados durante la fiscalización, incluidos los registrados en medios magnéticos o similares; le impone también la obligación de tomar las medidas necesarias para su *conservación*, debiendo levantar un acta en la cual se especificarán los documentos retenidos.

²⁹² http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf

Asimismo, el artículo 137.10 del Código señala que la Administración debe adoptar las medidas administrativas necesarias para *impedir la destrucción, desaparición o alteración de la documentación* que se exija, incluidos los registrados en medios magnéticos o similares.

19. *Derecho a la reserva y confidencialidad*

La información tributaria relevante o con trascendencia a tales fines, debe estar a disposición de la Administración Tributaria para su revisión, confrontación, copia y eventual retención, en los supuestos taxativamente revistos en el Código Orgánico Tributario, según fue tratado previamente.

Pero la Administración Tributaria no está facultada para requerir y revisar cualquier tipo de información, sino sólo aquella que es *relevante y pertinente* a los fines de la determinación de los tributos y la verificación del cumplimiento de los deberes formales de naturaleza tributaria. El resto de la información, sin trascendencia tributaria, es *reservada* y no puede ser ni requerida ni revisada, porque está protegida por el secreto e inviolabilidad de las comunicaciones privadas en todas sus formas, y el derecho a la intimidad, vida privada y confidencialidad, de acuerdo con los artículos 48 y 60 de la Constitución.

Con respecto a la información que sí tiene trascendencia tributaria, ésta es puesta a disposición de la Administración Tributaria para los exclusivos fines tributarios, salvo en el caso que se determine en el curso de la fiscalización que se han cometido delitos tributarios, en cuyo caso debe procederse a enviar la información respectiva al Ministerio Público, como indican los artículos 183 y 202, parágrafo único, del Código Orgánico Tributario.

De modo pues que aunque la información relevante o con trascendencia a los fines tributarios no puede ser *secreta*, sí que es *privada*, porque es propiedad de los contribuyentes, los responsables y los terceros, y sólo se entrega a las Administraciones Tributarias en cumplimiento de obligaciones y deberes específicos establecidos en diversas leyes y, como ya se ha dicho, con un objetivo concreto que es colaborar y facilitar las tareas de verificación, fiscalización y determinación de las obligaciones tributarias y deberes formales tributarios, sancionar su incumplimiento y recaudar los tributos.

Pero además, esta información es *reservada*, porque el hecho de que la información tributaria de los contribuyentes, los responsables y los terceros no sea secreta frente a las Administraciones Tributarias, no significa que la misma es pública y que puede ser difundida parcial o totalmente de manera libre; ni tampoco que no sea necesario tomar medida alguna para que esa información sensible no se haga del conocimiento general.

Lo anterior es tan importante que el Código Orgánico Tributario dedica una norma especial para tratar el asunto. El artículo 136 del Código Orgánico Tributario establece que: *“Las informaciones y documentos que la Administración Tributaria obtenga por cualquier medio tendrán carácter reservado y sólo serán comunicadas a la autoridad judicial o a cualquier otra autoridad en los casos que establezcan las leyes. El uso indebido de la información reservada dará lugar a la aplicación de las sanciones respectivas.”*

Señala asimismo en su Parágrafo Único que: “*Las informaciones relativas a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables, y la información de los comparables utilizados para motivar los acuerdos anticipados de precios de transferencia, sólo podrán ser reveladas por la Administración Tributaria a la autoridad judicial que conozca del Recurso Contencioso Tributario interpuesto contra el acto administrativo de determinación que involucre el uso de tal información.*”

Esta norma reconoce, por un lado, que la información tributaria obtenida de los contribuyentes, los responsables y los terceros, pertenece a éstos y por eso le asigna carácter *reservado* y no público, al punto que no lo permite a la Administración Tributaria entregarla a un juez u otra autoridad pública sino cuando la ley así lo determina. Si esta información perteneciera a la Administración, ésta podría disponer de ella según su leal saber y entender; pero no es así, pues sólo puede utilizarse para los fines específicamente señalados en la ley. Asimismo, la norma deja cuenta del carácter *sensible* de esta información y de allí la importancia de su naturaleza *reservada*, por cuanto la misma puede revelar datos que afecten las actividades comerciales y la competitividad de las empresas.

Asimismo, el artículo 131.10 y 131.11, establece que al suscribir convenios con organismos públicos y privados para la realización de las funciones de recaudación, cobro, notificación, levantamiento de estadísticas, procesamiento de documentos, y captura o transferencias de los datos en ellos contenidos, o al suscribir convenios interinstitucionales con organismos nacionales e internacionales para el intercambio de información, la Administración Tributaria está obligada resguardar el carácter *reservado* de la información utilizada, conforme a lo establecido en el artículo 136 del Código.

De igual manera, al regular las distintas formas en que se va a llevar a cabo la fiscalización de los tributos, dispone en su artículo 139.1, que cuando ésta tenga lugar en las *oficinas de la Administración Tributaria*, debe garantizarse el carácter reservado de la información y disponer las medidas necesarias para su conservación. Es decir, se reconoce nuevamente que esta información es propiedad de los contribuyentes, los responsables y los terceros, y que cuando sale de sus manos y entra en posesión de la Administración Tributaria, ésta debe tomar las medidas que sean necesarias para que la misma no sea conocida por personas extrañas y menos aún que se haga pública.

El Código Orgánico Tributario remarca en su artículo 149, que los funcionarios de la Administración Tributaria y las entidades a las que se refieren los numerales 10 y 11 del artículo 131, *ejusdem*, están obligados a guardar *reserva* en lo concerniente a las informaciones y datos suministrados por los contribuyentes, los responsables y los terceros, así como los obtenidos en uso de sus facultades legales, sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación que otorga el artículo 137 del Código a la Administración Tributaria.

Asimismo, al regular los requisitos y formalidades del acto administrativo que pone fin al procedimiento administrativo constitutivo, el artículo 201 Código Orgá-

nico Tributario establece en su Parágrafo Segundo, que la Administración Tributaria debe mantener la *reserva* de la información proporcionada por terceros independientes que afecte o pudiera afectar su posición competitiva. Lo propio hace el artículo 282 al regular la decisión mediante la cual se resuelve el recurso jerárquico, al disponer que el recurso deberá decidirse mediante resolución motivada, debiendo, en su caso, mantener la *reserva* de la información proporcionada por terceros independientes, que afecte o pudiera afectar su posición competitiva.

Finalmente, para hacer efectivo el cumplimiento del deber de reserva, el artículo 124 del Código Orgánico Tributario dispone que: “*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.*”

En adición a todo lo anterior y en perfecta conexión con el principio de pertinencia, no debe perderse de vista que el artículo 48 de la Constitución garantiza el secreto y la inviolabilidad de las comunicaciones privadas en todas sus formas, las cuales no pueden 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; y que el artículo 60 de la misma Carta Fundamental asegura el derecho de toda persona a su intimidad, vida privada y confidencialidad.²⁹³

Por su parte, la Ley sobre Protección de las Comunicaciones Privadas²⁹⁴, que tiene por objeto proteger la privacidad, confidencialidad, inviolabilidad y secreto de las comunicaciones que se produzcan entre dos o más personas, castiga con severas penas: (i) a quien arbitraria, clandestina o fraudulentamente grabe o se imponga de una comunicación entre personas, la interrumpa o impida (prisión de 3 a 5 años), (ii) al que revele, en todo o en parte, mediante cualquier medio de información, el contenido de las comunicaciones privadas (prisión de 3 a 5 años), (iii) al que, sin estar autorizado, conforme a la Ley, instale aparatos o instrumentos con el fin de grabar o impedir las comunicaciones entre otras personas (prisión de 3 a 5 años), (iv) al que, con el fin de obtener alguna utilidad para sí o para otro, o de ocasionar un daño, forje o altere el contenido de una comunicación y quien haya hecho uso o se haya aprovechado del contenido de la comunicación forjada o alterada, aunque no haya tomado parte en la falsificación o la haya recibido de fuente anónima (prisión de 3 a 5 años), y (v) al que perturbe la tranquilidad de otra persona mediante el uso de información obtenida por procedimientos condenados por la Ley y creare estados de angustia, incertidumbre, temor o terror (prisión de 6 a 30 meses).

²⁹³ En general sobre este tema, consúltese: ORTIZ LIÑAN, J. *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la hacienda pública de sus datos personales*. Editorial Comares, Granada, 2003.

²⁹⁴ Gaceta Oficial No. 34.863 del 16 de diciembre de 1991.

El derecho a la reserva y confidencialidad de la información es de tal trascendencia, que ha sido objeto de regulación específica por la CDGC-ILADT, que lo trata como una derivación del derecho humano a la *intimidad*, estableciendo al respecto lo siguiente: “62) Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que, de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la Administración tributaria, y a que la Administración motive la trascendencia tributaria cuando solicite esos datos.” Sobre el derecho a la intimidad, el Tribunal Constitucional Español ha dicho que: “...implica la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y el conocimiento de los demás, necesario, según las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de vida humana”²⁹⁵, incluyendo datos económicos o bancarios, aunque con carácter no absoluto.²⁹⁶

Es importante advertir que el derecho a la reserva y confidencialidad no sólo protege a la *información relevante o con trascendencia tributaria*, sino que abarca en general las relaciones entre los sujetos pasivos y la Administración Tributaria. Así, las declaraciones juradas con fines impositivos no son públicas, sino que se presentan en el marco de la relación jurídico-tributaria y allí deben mantenerse, salvo cuando el sujeto pasivo decide, voluntariamente, entregarlas o mostrarlas a un tercero. El inicio y la sustanciación de un proceso de fiscalización, verificación o determinación tributaria, no es público, sino que concierne al interesado y a la Administración Tributaria respectiva, quien puede comunicarlo a otros entes públicos, sólo en los casos expresamente previstos en la ley. Por esa razón, la Administración Tributaria no puede divulgar públicamente que determinado contribuyente o responsable es objeto de un procedimiento de fiscalización, verificación o determinación tributaria o que se le investiga por la presunta comisión de ilícitos o delitos tributarios. Tampoco puede la Administración Tributaria hacer público el hecho de que determinado sujeto pasivo se ha allanado al acta de reparo, pagando la diferencia de impuesto, los intereses de mora y las multas que resultaren aplicables. De igual manera, la Administración Tributaria no está autorizada para revelar el contenido y alcance de las consultas, peticiones o solicitudes que formulan los interesados, sino en los casos autorizados por la ley y siempre respetando la confidencialidad y reserva de hechos o circunstancias que pueden violar los derechos al honor, la vida privada, la intimidad, la propia imagen, la reputación y el secreto y la inviolabilidad de las comunicaciones privadas (*ex* artículos 48 y 60 de la Constitución).

20. *Derecho de apertura y acceso al expediente administrativo*

Uno de los derechos fundamentales de los sujetos pasivos en sus relaciones con la Administración Tributaria, es la apertura y acceso al expediente administrativo. En la fase de fiscalización el ejercicio de este derecho es crucial porque el expediente administrativo es el repositorio donde se recogen todas las actuaciones de la fiscalización, las pruebas e informaciones recabadas y la documentación e informa-

²⁹⁵ Cf. STC 2 de diciembre de 1988.

²⁹⁶ Cf. STC 26 de abril de 1990.

ción entregada por el sujeto pasivo, y ese conjunto de documentos va a estar allí, recibiendo más documentos e información, durante todo el trámite del asunto respectivo, incluso si éste llega a las instancias judiciales. En la fase de determinación, el expediente administrativo es de superlativa importancia, pues es el soporte documental que permite la determinación sobre *base cierta*.

En el lenguaje común, un expediente es el: “conjunto de todos los papeles correspondientes a un asunto o negocio. Se usa señaladamente hablando de la serie ordenada de actuaciones administrativas, y también de las judiciales en los actos de jurisdicción voluntaria.”²⁹⁷ En la legislación Española, por ejemplo, el artículo 164 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales, aprobado por el Real Decreto 2568/1986 del 28 de noviembre de 1986, se define al expediente administrativo como: “el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedentes y fundamento a la resolución administrativa, así como las diligencias encaminadas a ejecutarla”, y señala asimismo que: “los expedientes se formarán mediante la agregación sucesiva de cuantos documentos, pruebas, dictámenes, decretos, acuerdos, notificaciones y demás diligencias deban integrarlos, y sus hojas útiles serán rubricadas y foliadas por los funcionarios encargados de su tramitación.”

La jurisprudencia ha dicho que el expediente administrativo puede definirse como:

“(…) el conjunto ordenado de todas las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento administrativo que le sirven de sustento a éste; es decir, el expediente es la *materialización formal* del procedimiento. En atención a que el expediente conforma la materialización del procedimiento administrativo, es preciso que a fin de garantizar el derecho al debido proceso en sede administrativa, como lo preceptúa el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 141 *eiusdem*, el cual establece que “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” (subrayado de la Sala), los órganos administrativos al sustanciar los expedientes deben observar las normas previstas en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, que disponen la *unidad, orden y secuencia* en la cual se deben llevar dichos expedientes.”²⁹⁸

La existencia de un expediente administrativo debidamente foliado y sellado por la autoridad correspondiente, en el cual consten, en perfecto orden consecutivo y sin alteraciones, vacíos, ni enmendaduras de ninguna especie, todas y cada una de las actuaciones cumplidas durante el procedimiento administrativo-tributario, cual-

²⁹⁷ Diccionario de la Real Academia Española, voz: *expediente*.

²⁹⁸ Cf. S. TSJ/SPA, No. 01257 del 12 de julio de 2007, caso: *Echo Chemical 2000, C.A.*

quiera que sea su naturaleza, es un derecho de principalísima importancia en el ámbito tributario y que tiene rango constitucional, de acuerdo con la interpretación congruente de los artículos 28, 49.1, 141 y 143 de la Constitución.

En cuanto a las reglas que deben seguirse en la formación de los expedientes administrativos, la jurisprudencia ha estimado aplicable por analogía el artículo 25 del Código de Procedimiento Civil, señalando al respecto lo que sigue:

“Sin embargo, a su vista se constata que el precitado instrumento normativo no indica la manera pormenorizada en la cual deben llevarse los expedientes en sede administrativa, por lo que a fin de adminicular los derechos de los particulares con las obligaciones de la Administración dentro del procedimiento administrativo, asegurando la integridad y unidad del expediente, y en atención a lo dispuesto en el único aparte del artículo 32 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos que establece que *“La administración racionalizará sus sistemas y métodos de trabajo y vigilará su cumplimiento. A tales fines, adoptará las medidas y procedimientos más idóneos”*, considera esta Sala como procedimiento idóneo aplicable para asegurar la regularidad y coherencia de los expedientes administrativos, lo dispuesto en el artículo 25 del Código de Procedimiento Civil, el cual es del tenor siguiente: *“Artículo 25: De todo asunto se formará expediente separado con un número de orden, la fecha de su iniciación, el nombre de las partes y su objeto. Las actuaciones deben observar el orden cronológico, según la fecha de su realización y la foliatura del expediente se llevará al día y con letras, pudiéndose formar piezas distintas para el más fácil manejo, cuando sea necesario”*. Lo anterior es particularmente relevante, puesto que del orden, exactitud, coherencia y secuencia de los expedientes, dependerá la fuerza probatoria que se desprende del conjunto de actas que integran el mismo.”²⁹⁹

Dada su importancia y el valor que se le atribuye, la correcta elaboración, foliación y conservación del expediente administrativo es responsabilidad directa de la autoridad correspondiente, quien debe adoptar todas las medidas necesarias para que dicho instrumento ofrezca seguridad y certeza en cuanto a su contenido; vale decir, el expediente debe contener todo aquello que atañe al procedimiento administrativo de que se trate y que el administrado ha estado al menos en la posibilidad de conocer.

El expediente administrativo que no cumple con estas características no es tal expediente, sino un amasijo de papeles carente de todo valor probatorio, que revela, entre otras cosas, la ausencia de un procedimiento adecuadamente sustanciado y que hace presumir, salvo prueba en contrario, la indebida manipulación de todos los recaudos que obren en el mismo. El estado del expediente administrativo en determinado momento del trámite administrativo puede ser probado a través de los medios dispuestos a tal fin por el ordenamiento jurídico procesal, tales como la inspec-

²⁹⁹ Cf. S. TSJ/SPA, No. 01257 del 12 de julio de 2007, caso: *Echo Chemical 2000, C.A.*

ción judicial *extra litem*³⁰⁰ o el retardo perjudicial (artículos 1.429 del Código Civil y 813 y siguientes del Código de Procedimiento Civil).

Así, cuando es posible demostrar que el expediente administrativo no se encontraba o no existía durante el procedimiento administrativo, o de existir no estaba debidamente foliado y sellado, debe el juez contencioso tributario presumir, salvo que la Administración Tributaria logre probar lo contrario: i) que no hubo procedimiento, y ii) que los documentos que reposan en el expediente y que no haya sido reconocidos por el contribuyente, carecen de valor probatorio.

En general, las normas de rango legal que regulan la formación del expediente administrativo, sus características formales y el derecho de acceso al mismo, están en los artículos 31, 32 y 51 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos³⁰¹, y en los artículos 7.4, 158, 159 y 160 de la Ley Orgánica de la Administración Pública.

³⁰⁰ Esta es una prueba muy importante a los fines de demostrar la ausencia del procedimiento legalmente debido, y la violación de las normas relativas a la formación del expediente administrativo por parte de la Administración Tributaria. Es importante destacar que, a diferencia de lo que ocurría en el pasado, hoy en día la jurisprudencia ha establecido sobre el valor probatorio de la misma, lo siguiente: “... las inspecciones judiciales evacuadas extra-litem no requieren ser ratificadas en el futuro juicio para que ejerzan su valor probatorio -como sí lo requiere por ejemplo la prueba por retardo perjudicial, que además exige la citación de la contraparte contra la cual ulteriormente se opondrá la prueba en juicio para su control-, pues para que tales probanzas sean admitidas y evacuadas fuera del proceso es necesario demostrar al juez que las efectúa, la necesidad o urgencia de que ciertos hechos o circunstancias puedan desaparecer o modificarse con el transcurso del tiempo, de manera que tales aspectos no constituyen un nuevo asunto sometido a un régimen de prueba posterior en el juicio de que se trate, sino que dicha prueba debe ser apreciada y su mérito probatorio debe ser valorado por el juez conforme a las reglas de la sana crítica de conformidad con los artículos 1.430 del Código Civil y 507 de la ley adjetiva civil...”. Cf. S. TSJ/SCC No. 221 de fecha 9 de mayo de 2013, caso: *Conelbhen, S.A. contra César Enrique Díaz Peinado*, ratificada mediante decisión de la misma Sala No. RC 000012 de fecha 23 de enero de 2020, caso: *Gines Ramón Quintero*.

³⁰¹ Artículo 31. De cada asunto se formará expediente y se mantendrá la unidad de éste y de la decisión respectiva, aunque deban intervenir en el procedimiento oficinas de distintos Ministerios o Institutos Autónomos. Artículo 32. Los documentos y expedientes administrativos deberán ser uniformes de modo que cada serie o tipo de ellos obedezca a iguales características. El administrado podrá adjuntar, en todo caso, al expediente, los escritos que estime necesarios para la aclaración del asunto. La administración racionalizará sus sistemas y métodos de trabajo y vigilará su cumplimiento. A tales fines, adoptará las medidas y procedimientos más idóneos. Artículo 51. Iniciado el procedimiento se procederá a abrir expediente en el cual se recogerá toda la tramitación a que dé lugar el asunto. De las comunicaciones entre las distintas autoridades, así como de las publicaciones y notificaciones que se realicen, se anexará copia al expediente.

Son de particular interés las regulaciones de la Ley Orgánica de la Administración Pública, conforme a la cual toda persona tiene el derecho de acceder a los archivos y registros administrativos, cualquiera que sea la forma de expresión o el tipo de soporte material en que figure, salvo las excepciones establecidas en la Constitución y en la ley que regule la materia de clasificación de documentos de contenido confidencial o secreto (artículo 158). Por su parte, el artículo 159 regula el derecho de acceso a los archivos y registros de la Administración Pública y establece que éste será ejercido de forma que no se vea afectada la eficacia del funcionamiento de los servicios públicos, debiéndose a tal fin, formular petición individualizada de los documentos que se desee consultar, sin que quepa, salvo para su consideración con carácter potestativo, formular solicitud genérica sobre una materia o conjunto de materias. En adición al derecho de acceso, existe también el derecho de obtener copias del mismo, regulado en los artículos 7.4 y 160 de la referida Ley.

En el ámbito específico de la fiscalización tributaria, el artículo 189 del Código Orgánico Tributario, dispone que: “En toda fiscalización, se abrirá expediente en el que se incorporará la documentación que soporte la actuación de la Administración Tributaria. En dicho expediente se harán constar los hechos u omisiones que se hubieren apreciado, y los informes sobre cumplimientos o incumplimientos de normas tributarias o situación patrimonial del fiscalizado.”

Por lo que se refiere al valor probatorio del expediente administrativo, la jurisprudencia ha señalado lo siguiente:

“(…) las copias certificadas del expediente administrativo remitidas por el ente público que corresponda constituyen una tercera categoría de prueba documental, asimilándose en lo que atañe a su valor probatorio a los instrumentos privados reconocidos o tenidos legalmente por reconocidos, en los términos consagrados en el artículo 1.363 del Código Civil, toda vez que hacen fe del hecho material de las declaraciones en ellos contenidas, hasta prueba en contrario. Sin perjuicio de lo expuesto, no debe confundirse el valor probatorio de las copias certificadas del *expediente administrativo* como una unidad íntegra, es decir, como un conjunto de actuaciones administrativas debidamente documentadas, con *las actas* que lo conforman individualmente consideradas, puesto que dichas actas poseen su valor probatorio propio según el tipo de documento que se trate. Dentro de este contexto, por ejemplo, un instrumento público que haya sido agregado en copia certificada a un expediente administrativo no pierde su carácter de público y su fuerza probatoria por estar inserto dentro del expediente, ya que deberá ser valorado conforme lo disponen los artículos 1.359 y 1.360 del Código Civil. También pueden encontrarse dentro de un expediente administrativo elementos que no comportan el carácter de prueba instrumental. Por lo tanto, esta Sala considera prudente precisar que el valor probatorio de las copias certificadas del expediente administrativo como instrumento privado reconocido o tenido legalmente por reconocido, se refiere a la autenticidad que emana de la *certificación* efectuada por el funcionario público, de que los antecedentes administrativos remitidos al Tribunal son una copia fiel y exacta de su

original, es decir, que ese conjunto ordenado de actas son el cúmulo de actuaciones previas dirigidas a formar la voluntad de la Administración, que el particular recurrente pretende que sea revisada en la jurisdicción contencioso-administrativa. Las afirmaciones expuestas traen como consecuencia que la impugnación del expediente administrativo como un todo o alguna de las actas que lo conforman, debe referirse a la falta de adecuación entre las copias certificadas del expediente administrativo que constan en autos y las actuaciones que conformaron ese expediente administrativo, bien porque algún acta haya sido mutilada, sustraída, no conste en el expediente remitido o por cualquier otro motivo, para lo cual la parte impugnante deberá producir la prueba en contrario que demuestre la veracidad de sus alegaciones, todo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.363 del Código Civil, en concordancia con el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil. Cuando esta Sala se refiere a la posibilidad de impugnación de *todo* el conjunto de copias certificadas del expediente administrativo, quiere destacar que la forma de ataque contra el medio probatorio -copias certificadas del expediente administrativo original que reposa en los archivos de la Administración- va destinada a indicar que no se encuentran incorporadas en dicho instrumento probatorio una o varias actas que originalmente lo componían, o que las copias certificadas del expediente administrativo no son fidedignas, es decir, no se compadecen con el original que se encuentra en poder de la Administración, lo que implica una impugnación del elemento “continente” -expediente- y no de algún acta específica de su “contenido”. Por el contrario, cuando se establece la posibilidad de impugnación de *parte* del expediente administrativo, la objeción debe referirse a la falta de adecuación entre el expediente remitido que consta en autos y las actuaciones que conformaron ese expediente administrativo, bien porque algún acta determinada haya sido mutilada, falseada, cambiada en su contenido, o por cualquier otro motivo, lo cual tiene como finalidad enervar el valor probatorio que emana de la certificación del funcionario público, lo que trae como consecuencia, se reitera, en que el impugnante deberá señalar el acta o conjunto de actas específicas que desea atacar. En cualquiera de los supuestos anteriores, el impugnante tendrá libertad probatoria para producir la contraprueba necesaria tendente a destruir el valor probatorio que emana del expediente administrativo. Delimitado lo anterior, no puede esta Sala pasar por alto que de acuerdo con la persona que incorpore algún acta al expediente administrativo, se pueden dar tres supuestos, a saber: i) Los documentos emanados de los funcionarios públicos sustanciadores del procedimiento administrativo, en ejercicio de sus atribuciones legales, los cuales constituirán *documentos administrativos*; ii) Los documentos emanados de los particulares interesados en el procedimiento y; iii) Los documentos emanados de terceros, distintos a las partes involucradas, entendiéndose como partes a la autoridad administrativa sustanciadora del expediente y a los legítimos interesados en el procedimiento; tales como informes emanados de organismos públicos o privados necesarios para la resolución de la controversia, en los términos consagrados en el artículo 54 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Ahora bien, tal y como se advirtiera, cada instrumental incorporada al expediente administrativo tendrá el valor probatorio con-

forme a la naturaleza del documento que se trate, pero tal y como lo ha establecido esta Sala, los *documentos administrativos* se valorarán igualmente como un instrumento privado reconocido o tenido legalmente por reconocido, a tenor de lo dispuesto en el artículo 1.363 del Código Civil. En atención a lo expuesto, cuando el impugnante proceda a objetar determinada *acta* del expediente -no el expediente- el medio de impugnación dependerá de la naturaleza de la prueba instrumental que se pretenda desconocer, toda vez que el medio de ataque deberá ser, según el caso, el propicio para enervar el valor probatorio del instrumento que se discute. Dentro de este contexto, por ejemplo, si se pretende impugnar un documento público inserto en el expediente administrativo, la vía de impugnación será, lógicamente, la tacha de ese instrumento.³⁰²

Ahora bien, la mera existencia del expediente administrativo no satisface por sí sola la protección de los derechos fundamentales del contribuyente y esa es la razón por la cual el contenido nuclear de esta garantía es el pleno y constante acceso del interesado a dicho expediente, para consultarlo cuantas veces sea necesario dentro del horario normal de la Administración Tributaria de que se trate, pudiendo tomar anotaciones del mismo o pedir, si fuere el caso, copias simples o certificadas de todos o algunos de los documentos que reposen en él.

El acceso al expediente para el interesado debe ser fácil, sencillo, sin trabas de ninguna especie ni trámites burocráticos engorrosos e innecesarios, debiendo existir un lugar apropiado para su consulta en la oficina pública correspondiente, tal como se deduce de lo dispuesto en el artículo 143 de la Constitución y de los artículos 37 y 38 de la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos.

Es importante señalar que algunos documentos que reposen en el expediente administrativo pueden ser declarados confidenciales de conformidad con lo establecido en los artículos 7.1, 167, 171 de la Ley Orgánica de la Administración Pública. Sin embargo, esta declaratoria de confidencialidad es *excepcional* y debe producirse mediante un acto *motivado*³⁰³ que, aun cuando es un acto administrativo de trámite, puede ser impugnado por los recursos administrativos ordinarios o mediante la acción contencioso-tributaria o a través de un amparo constitucional.

En ningún caso el expediente administrativo podrá ser declarado confidencial en su totalidad, pues ello sería una grave violación del derecho de acceso a las pruebas y del derecho de acceso al expediente mismo, los cuales, en cualquier caso, están por encima de cualquier justificación que pueda existir para una declaratoria de confidencialidad.

³⁰² Cf. S. TSJ/SPA, No. 01257 del 12.07.2007.

³⁰³ BENAİM AZAGURI, S. "Notas sobre la reserva de documentos en el procedimiento administrativo ordinario. Comparación con el procedimiento civil ordinario y el Código Procesal Modelo para Iberoamérica". *Revista de Derecho Probatorio*. Editorial Jurídica Alva, Caracas, 1997, No. 8, pp. 405-407.

El derecho de acceso al expediente administrativo no sólo lo ostentan los sujetos pasivos fiscalizados, sino también los representantes y los abogados asistentes, quienes pueden consultarlos sin más exigencia que la comprobación de su identidad y su legitimación.

Para concluir este epígrafe conviene referirse a una previsión del artículo 161 del Código Orgánico Tributario que es inconstitucional. Nos referimos a la *confidencialidad* de las actuaciones fiscales, antes de que se notifique el acta de reparo.

Esta norma no tiene ninguna justificación, porque la fiscalización no es un procedimiento de *investigación policial* que requiera el *sigilo* para no comprometer el resultado exitoso de las pesquisas. Existen procedimientos de naturaleza policial o que atañen a la seguridad y defensa del Estado, donde el carácter confidencial y reservado de las actuaciones es completamente natural y conveniente, para que no desaparezcan las evidencias y no escapen los responsables. Pero en materia tributaria no hay una investigación criminal (salvo por lo que respecta a los delitos tributarios, que son delitos económicos y no de crimen organizado, terrorismo, tráfico de drogas, entre otros) ni un asunto que comprometa la seguridad y defensa del Estado.

Esta previsión del Código viola el artículo 49.1 de la Constitución, de acuerdo con el cual 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*. Se transgrede también el derecho previsto en el artículo 143 de la Constitución, de acuerdo con el cual los ciudadanos y ciudadanas tienen derecho a *ser informados oportuna y verazmente por la Administración Pública, sobre el estado de las actuaciones en que estén directamente interesados*, y a conocer las resoluciones definitivas que se adopten sobre el particular. Asimismo, señala la norma que los ciudadanos tienen *acceso a los archivos y registros administrativos*, sin perjuicio de los límites aceptables dentro de una sociedad democrática en materias relativas a *seguridad interior y exterior, a investigación criminal y a la intimidad de la vida privada*, de conformidad con la ley que regule la materia de clasificación de documentos de contenido confidencial o secreto, no admitiéndose censura alguna a los funcionarios públicos o funcionarias públicas que informen sobre asuntos bajo su responsabilidad. Se quebranta finalmente el principio de *transparencia* que rige a la Administración Pública de acuerdo con el artículo 141 de la Constitución y el artículo 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública.³⁰⁴

³⁰⁴ Se ha considerado que esta disposición es un retroceso y constituye una violación del derecho a la defensa, en una de sus manifestaciones que es el derecho de acceso al expediente administrativo: MOUCHARFIECH PARRA, D. “El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria” *30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2012, p. 91.

21. *Derecho a la participación en el procedimiento (no preclusividad)*

Tal como expresa la Exposición de Motivos de la Constitución, más allá de la participación de los ciudadanos en la gestión pública a través del ejercicio del derecho al sufragio, la Carta Fundamental los habilita para participar directamente en la formación, ejecución y control de dicha gestión. Así, el artículo 62 dispone que los ciudadanos y ciudadanas tienen el derecho de participar libremente en los asuntos públicos, directamente o por medio de sus representantes electos.

En el ámbito específico de la Administración, la participación es uno de los principios cardinales que de acuerdo con el artículo 141 de la Constitución, deben orientar la actividad administrativa. Ahora bien, además de una participación activa de los administrados materializada, por ejemplo, en el proceso formativo de las normas tributarias o, incluso, en la definición de ciertos aspectos de política tributaria, cómo podría desplegarse la garantía formal de la participación de los administrados en un plano menos ambicioso y más concreto.

Sin la menor duda, la garantía de la participación tiene una proyección importantísima en el campo de los procedimientos administrativos, funcionando como el corolario indispensable para el efectivo ejercicio del derecho a la defensa y para que la decisión adoptada se acerque a la *verdad material* del asunto, lo que en el ámbito tributario tiene que ver, en la mayoría de los casos, con la determinación de *real* capacidad contributiva del sujeto pasivo de la imposición.

En este contexto, la garantía de la participación requiere que el interesado en el procedimiento administrativo-tributario pueda intervenir en el mismo *en todo momento y sin obstáculos de ninguna especie*, proveyendo a la Administración de todos los datos, informaciones, documentos y recaudos de toda índole que, directa o indirectamente, colaboren para la mejor resolución del asunto. De allí que resulte equivocado considerar que la garantía formal de la participación se reduce al ejercicio del derecho a la defensa, mediante la presentación de alegatos y pruebas. Antes bien, se trata de un concepto mucho más amplio que mira la relación fisco-contribuyente como guiada por un propósito común a cuya consecución ambos sujetos deben dedicar sus mayores esfuerzos. Ese propósito común será siempre el fin de la norma.

Es cierto que el procedimiento administrativo es un cauce formal ordenado por etapas, pero como ya tuvimos la oportunidad de advertir, estas etapas no son *preclusivas* como ocurre en el proceso judicial ordinario, donde una vez consumada una fase, ésta no vuelve a reabrirse. Eso no ocurre en el procedimiento administrativo, porque los plazos y las distintas etapas fijadas en el procedimiento administrativo, tienen como vocación *única* que éste sea un trámite *ordenado y consecutivo* para arribar a un destino final que es el acto administrativo definitivo.

Pero esos plazos y etapas, ni son fines en sí mismos, ni operan como lo hacen los que estructuran el proceso judicial, desde que entre ambos causes formales existen notables diferencias. El proceso judicial ordinario está dominado por el principio *dispositivo* y por la noción fundamental de las *cargas procesales*, que son impositivos del propio interés de cada litigante; mientras que el procedimiento adminis-

trativo está guiado por los principios *inquisitivo* o de búsqueda de la verdad material, la *impulsión de oficio*, y la *flexibilidad* y ausencia de *ritualismos* o *formas sacramentales*.

Al referirse al tema, ABACHE CARVAJAL habla del: "...*derecho a la no perentoriedad y no preclusividad de los lapsos en el procedimiento de determinación*, que no son más que aplicaciones y concreciones de los principios de flexibilidad, de informalismo o antiformalismo e, inclusive, del propio principio inquisitivo que rige la actuación de la administración y de la búsqueda de la verdad real o de la verdad material, ello a tenor del artículo 170 del Código Orgánico Tributario y de los artículos 32 y 62 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, entre otros."³⁰⁵

22. *Derecho a estar informado del estado de los procedimientos*

Dispone el artículo 143 de la Constitución, que los ciudadanos tienen derecho a ser informados oportuna y verazmente por la Administración Pública, sobre el estado de las actuaciones en que estén directamente interesados, y a conocer las resoluciones definitivas que se adopten sobre el particular. Asimismo, tienen acceso a los archivos y registros administrativos, sin perjuicio de los límites aceptables dentro de una sociedad democrática en materias relativas a seguridad interior y exterior, a investigación criminal y a la intimidad de la vida privada, de conformidad con la ley que regule la materia de clasificación de documentos de contenido confidencial o secreto.

No está permitida censura alguna a los funcionarios públicos para que informen sobre asuntos bajo su responsabilidad.

Este derecho es desarrollado por los artículos 7.1., 7.8 y 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública. La CDGC-ILADT reconoce en su artículo 83 el: "Derecho a la información y asistencia que le sea requerida por los contribuyentes, ayudando materialmente a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en especial, con relación a los contribuyentes menos familiarizados con el uso de nuevas tecnologías."³⁰⁶

Los contribuyentes tienen derecho de conocer el estado de todos los procedimientos administrativos en los que están interesados, para llevar a cabo en los mismos aquellas actuaciones que convengan a la protección de sus derechos e intereses. Uno de los principios fundamentales de la actuación administrativa es la *transparencia* y por ello la Administración pública no puede impedir que los interesados se impongan de cualquier actuación que pueda afectarlos, salvo en aquellos supuestos de investigaciones de naturaleza criminal, donde el sigilo es fundamental durante la etapa de investigación.

³⁰⁵ ABACHE CARVAJAL, S. "Los derechos...Cit., pp. 111-112.

³⁰⁶ http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf

23. Derecho a la celeridad, eficacia y economía del procedimiento

Los artículos 141 de la Constitución y 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, establecen que la Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y se fundamenta, entre otros, en los principios de *celeridad, eficacia y eficiencia*. Por su parte, el artículo 30 de la Ley Orgánica de Procedimientos dispone que la actividad administrativa debe desarrollarse con arreglo a principios de *economía, eficacia, celeridad e imparcialidad*.

El profesor SÁNCHEZ GONZÁLEZ afirma con acierto que: “No hay duda que la intervención de la Administración Tributaria en la esfera privada del contribuyente o responsable fiscalizado constituye una carga, en la medida en que éstos se encuentran obligados a cumplir con los requerimientos fiscales. En este sentido, la pregunta que debemos formulamos es si esta intervención a través de una fiscalización tiene un límite temporal en el cual debe desarrollarse. Al respecto, el Código Orgánico Tributario no dispone un plazo en el cual deba practicarse la fiscalización, por lo que no existe limitación temporal al ejercicio de esta facultad. La única contrapartida a fiscalizaciones que se extienden por un plazo prolongado es el transcurso del tiempo que puede favorecer al contribuyente o responsable para invocar la prescripción de la obligación tributaria.”

Ahora bien, esto no significa que el sujeto pasivo debe tolerar un proceso de fiscalización *sine die* que se prolonga injustificada e indefinidamente. La mora administrativa es fuente de inseguridad jurídica y ésta es una prolífica matriz para la generación de perjuicios de toda índole en el patrimonio de los particulares: negocios que se frustran, oportunidades que se pierden, actividades productivas que se paralizan, proyectos que quedan en suspenso, capitales que quedan anclados sin poder convertirse en fuente de riqueza y empleo, etc. La lista podría continuar *ad infinitum* y sólo quien ha conocido la Administración pública por dentro sabe el universo de situaciones dañosas que el retardo en la tramitación de los procedimientos puede provocar.

La desesperante lentitud de los procedimientos administrativos es algo tan común que hemos llegado a creer que es lo normal; hemos perdido de vista que se trata de una situación perniciosa e inaceptable, que los ciudadanos no debemos soportar y que nadie nos puede imponer. Las causas de esta lentitud pueden ser muchas y difíciles de resolver, sobre todo por la incapacidad absoluta de nuestros gobernantes para hacerlo, por su sempiterna y palmaria ineptitud para siquiera mitigar esta situación; sin embargo, ello no autoriza en modo alguno a que el ciudadano consienta tan odiosa situación y sufra pasivo y resignado los perjuicios de toda índole que derivan de la demora en la tramitación de los procedimientos.

Si bien, como hemos dicho, existen mecanismos previstos en la ley para paliar estas situaciones, resulta no poco frecuente que los mismos causen más daño que el que quieren evitar. En el ámbito tributario la situación es grave porque se trata de una actividad que por su propia naturaleza afecta el patrimonio de los administrados, lo cual exigiría de la Administración una acción más eficaz que hiciera menos gravosa una relación que ya es bastante molesta para el ciudadano común, en espe-

cial en un país donde la actividad administrativa prestacional -justificación última del pago de tributos- está en ruinas.

La doctrina ha dicho con acierto que la extralimitación de los plazos en el desarrollo de los procedimientos tributarios -ya sean de gestión, inspección, recaudación o revisión- sin perjuicio de suponer la activación de otros medios de defensa previstos por el ordenamiento jurídico, si produce en forma fehaciente la lesión patrimonial de los administrados, es susceptible de convertirse en causa suficiente para que los mismos puedan instar la responsabilidad de la Administración Tributaria.³⁰⁷

Esta situación indeseable debe ser tolerada, lamentablemente, si la misma se produce, al menos formalmente, dentro de los límites fijados por nuestro ordenamiento jurídico, o sea, si no hay lesión patente de derechos y garantías previstos en la Constitución y las leyes. El abuso y la desviación de poder encuentran aquí un campo fecundo para actuar a sus anchas, sin dejar rastros que permitan controlarlos adecuadamente.

Sobre este particular, la CDGC-ILADT consagra el derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, y a que los procedimientos se desarrollen en un plazo razonable. Todo procedimiento tributario, señalan, debe tener fijado legalmente un plazo máximo de duración. En caso de incumplimiento debe preverse legalmente la caducidad del procedimiento (número 86).³⁰⁸ Lo propio ocurre con la Carta de Derechos del Contribuyente del *Internal Revenue Service* (IRS) de Estados Unidos, en la cual se establece que: “Los contribuyentes tienen el derecho de conocer cuál es la cantidad máxima de tiempo que ellos tienen para cuestionar la posición del IRS además de la cantidad máxima de tiempo que el IRS tiene para revisar un año tributario específico o cobrar una deuda de impuestos. Los contribuyentes tienen el derecho de conocer cuándo el IRS ha terminado una revisión (auditoría).”³⁰⁹

Lo cierto es que la demora en la tramitación de los procedimientos administrativos es ilícita, porque viola normas constitucionales y legales expresas y principios fundamentales que informan el procedimiento administrativo ordinario y también el especial tributario, entre los cuales podemos mencionar: (i) el derecho de petición y de obtener oportuna y adecuada respuesta (artículo 51 de la Constitución, 9 y 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública 2, 3, 4, párrafo único, y 6 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos); y, (ii) los principios de celeridad, eficacia y eficiencia que gobiernan la actividad administrativa (artículo 141 de la Constitución, 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, y 30 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos).

³⁰⁷ MATA SIERRA, M.T. *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*. Lex Nova, Valladolid, 1997, pp. 119 y 120.

³⁰⁸ http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Pre-sentacion.pdf

³⁰⁹ <https://www.irs.gov/es/taxpayer-bill-of-rights>

Las labores fiscalizadoras no pueden prolongarse más allá de lo razonable, porque una dilación indebida supone que el administrado debe soportar la presencia de un inquisidor cuyo objetivo es impreciso; que interrumpe las labores ordinarias de la empresa, requiriendo varias veces los mismos documentos, examinando algunos que nada tienen que ver con la determinación del tributo, y accediendo a información confidencial del negocio; en definitiva, manteniendo en jaque al contribuyente hasta obligarle, en algunas ocasiones, a buscar una negociación reñida con la ley y la moral.

Es un derecho de los sujetos pasivos de la imposición que la duración del procedimiento de fiscalización sea *razonable*. Este sólo debe tomar el tiempo estrictamente necesario para realizar una determinación sobre base cierta y constatar el cumplimiento de deberes formales. Si hay lugar a la liquidación de alguna diferencia de impuesto y a la imposición de sanciones, ello debe establecerse con prontitud. Si la situación del contribuyente es correcta, entonces debe emitirse un acta de conformidad.

24. *Derecho a que se deje constancia del cumplimiento de las obligaciones y deberes formales tributarios*

Como acabamos de expresar, si la fiscalización concluye que el contribuyente ha cumplido correctamente sus obligaciones tributarias, en relación con el tributo fiscalizado, y asimismo ha cumplido con los deberes formales correspondientes, el sujeto pasivo tiene derecho a que se emita un *acta de conformidad*.

En tal sentido, el artículo 197 del Código Orgánico Tributario señala que si la fiscalización estimase correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación, *se levantará* acta de conformidad, la cual podrá extenderse en presencia del interesado o su representante, o enviarse por correo público o privado con acuse de recibo. Emitir el acta de conformidad no es una actuación *discrecional*, sino *reglada*; se trata de una potestad-deber que debe ser ejercida tan pronto la Administración Tributaria constata que el contribuyente ha cumplido sus obligaciones y deberes formales tributarios en el período respectivo. El sujeto pasivo puede requerir la emisión del acta de conformidad y si esto no ocurre, puede intentar un *amparo tributario* para que la Administración Tributaria la emita o responda ante el juez contencioso tributario sobre los fundamentos de hecho y de derecho en que se fundamenta para no hacerlo.

Como es natural, y lo aclara el párrafo único de esta norma, las actas de conformidad no condicionan ni limitan las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria respecto de tributos, períodos o elementos de la base imponible no incluidos en la fiscalización.

25. *Derecho a la corrección de datos e informaciones erróneas*

La labor de recolección de información que realizan las distintas Administraciones Tributarias, no se limita simplemente al acopio de documentos y a su archivo. El proceso de registro de la información obtenida de los contribuyentes, los

responsables y los terceros es muy complejo y supone la transcripción, análisis e interpretación de una gran cantidad de datos. Huelga decir que en ese complicado proceso pueden producirse, y de hecho se producen, errores materiales, de cálculo o incluso de fondo que, como ya hemos afirmado, pueden tener consecuencias patrimoniales para los contribuyentes o los responsables, según el caso.

A los fines de los derechos previstos en el artículo 28 constitucional (*habeas data*), es absolutamente intrascendente si los errores cometidos en el registro de la información provienen del dolo, la culpa o de una conducta excusable de quien ha recolectado o registrado la misma. Lo relevante es que existe un error que debe ser rectificado para evitar las consecuencias adversas que el mismo puede tener en cuanto a los derechos e intereses del contribuyente, el responsable o el tercero (Sobre esto trataremos *infra* en la Quinta Parte, Capítulo Sexto, de este libro).

26. *Derecho a la indicación de las defensas procedentes, los plazos y las autoridades competentes para su presentación*

La Administración Tributaria está obligada en general a difundir los recursos y medios de defensa que puedan hacerse valer contra los actos dictados por ella, sean de trámite (en los casos en que contra los mismos se pueden presentar alguna defensa, como ocurre con los descargos frente a las actas de reparo) o definitivos (artículo 145.5 del Código Orgánico Tributario). Pero también esta información está obligada a proporcionarla cuando notifique al sujeto pasivo un acto administrativo de efectos particulares que afecte sus derechos e intereses, so pena de que la notificación sea *inválida* y el acto administrativo respectivo *ineficaz*, tal como se desprende de lo establecido en los artículos 73 y 74 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Sobre este particular la CDGC-ILADT reconoce el derecho a ser informado al inicio del procedimiento del alcance y objeto de las actuaciones, de la interrupción de la prescripción y de la recurribilidad de los distintos actos, incluyendo recursos procedentes, plazos y órganos ante los que deben ser interpuestos. También debe informarse al contribuyente sobre sus derechos y garantías (artículo 43).³¹⁰ Lo propio hace la CMDC-CFE al señalar que en la notificación de los reparos fiscales deben ofrecerse detalles de los derechos del contribuyente para apelar la evaluación con indicación del proceso y los plazos aplicables, que sean razonables para permitir que el Contribuyente presente dicha apelación (artículo 7).³¹¹

27. *Derecho a la asesoría, asistencia y representación profesional*

El artículo 49.1 de la Constitución garantiza al sujeto pasivo la asistencia jurídica necesaria para la adecuada defensa de sus derechos e intereses. La asistencia jurídica, siendo un derecho que deriva del *debido proceso* y dado que éste se aplica

³¹⁰ http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Pre-sentacion.pdf

³¹¹ <http://www.taxpayercharter.com/article.asp?id=18>.

tanto en el proceso judicial como en los procedimientos administrativos, puede utilizarla el sujeto pasivo desde el mismo momento que comienza la fiscalización tributaria, sin que ninguna restricción pueda establecerse al respecto.

En este sentido, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos dispone que cuando no sea expresamente requerida su comparecencia personal, los administrados pueden hacerse representar y, en tal caso, la Administración se entenderá con el representante designado (artículo 25); que esta representación puede ser otorgada por simple designación en la petición o recurso ante la administración o acreditándola por documento registrado o autenticado (artículo 26); y que la designación de representante no impide la intervención ante la Administración Pública a quien se hubiera hecho representar, ni el cumplimiento de éste de las obligaciones que exijan su comparecencia personal (artículo 27).

En el ámbito que nos concierne, el artículo 159 del Código Orgánico Tributario dispone que la comparecencia ante la Administración Tributaria podrá hacerse personalmente o por medio de representante legal o *voluntario*, debiendo quien invoque la representación de otro, acreditar dicha representación en las formas prescritas por la ley.

28. Derecho a la terminación de los procedimientos administrativos

28.1. La terminación normal o anormal de los procedimientos

El estado de incertidumbre ante la pendencia de un procedimiento administrativo es inconstitucional, por cuanto viola los principios de *celeridad, eficacia, eficiencia y transparencia* (confianza legítima) que rigen a la Administración Pública (artículo 141 de la Constitución y 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública), y además porque transgrede el derecho, también constitucional, a la *seguridad jurídica* (artículo 299 de la Constitución).

De modo pues que, iniciado un procedimiento administrativo, cualquiera sea su naturaleza, el sujeto pasivo de la imposición tiene derecho a que el mismo concluya de manera *normal* con la emisión del acto administrativo definitivo, o de manera *anormal* por *perención, caducidad* o porque así lo impone la *prescripción* de la obligación tributaria, del ilícito o de la acción para exigirla o castigarlo, según el caso.

Ya hemos analizado que, salvo la prescripción, no existe un plazo específico para emitir bien el acta de conformidad o bien el acta de reparo, pero eso no significa, ya se ha dicho, que la Administración Tributaria puede tomar el tiempo que le parezca para resolver el asunto correspondiente.

En el caso concreto de los procedimientos de fiscalización y determinación de la obligación tributaria, si el sujeto pasivo no acepta el acta de reparo, debe abrirse la segunda fase del procedimiento de primer grado o constitutivo, que se denomina en nuestro ordenamiento jurídico-tributario *sumario administrativo*. En ese caso, la Administración dispone de un (1) año para adoptar la decisión definitiva (*i.e.* resolución culminatoria del sumario).

28.2. El derecho a la caducidad del sumario

Dentro del derecho a la conclusión de los procedimientos administrativos, se encuentra el derecho a la *caducidad del sumario administrativo* cuando abierto éste de acuerdo con el artículo 198 del Código Orgánico Tributario, el acto administrativo definitivo o resolución culminatoria del sumario, no se dicta en el plazo de un (1) año, contado a partir del vencimiento del plazo para presentar el escrito de descargos.

El artículo 202 del Código Orgánico Tributario establece que la Administración Tributaria dispone de un plazo máximo de un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, a fin de dictar la Resolución Culminatoria de Sumario y que si la Administración Tributaria no notifica *válidamente* la resolución dentro del lapso previsto para decidir, queda concluido el sumario y el *acta invalidada y sin efecto legal alguno*. Agrega la norma que los elementos probatorios acumulados en el sumario así concluido pueden ser apreciados en otro sumario, 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.

En la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020, se introdujo una previsión de acuerdo con la cual, en el caso de que el acta fiscal haya dejado constancia de algún indicio de defraudación de los previstos en el artículo 120 del Código Orgánico Tributario, la Resolución de Sumario debe ser dictada en un plazo máximo de ciento ochenta (180) días, pero la falta de decisión dentro del lapso establecido *no pondrá fin al procedimiento*, sin perjuicio de las sanciones aplicables al funcionario que incurrió en la omisión sin causa justificada.

Varias precisiones son importantes con respecto a esta norma:

(i) El término *caducidad* utilizado por el legislador es incorrecto, porque la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento de determinación tributaria no desaparece y de hecho dice la norma que los elementos probatorios recolectados por la Administración Tributaria durante el procedimiento *caduco* pueden ser utilizados en el acta que inicia un nuevo sumario. El término apropiado entonces es la *perención* del procedimiento administrativo, que no implica pérdida de la *potestad-deber* de determinar, sino la terminación anormal del procedimiento en curso por *paralización* o *inactividad* durante el plazo de un año.

(ii) Para evitar la *caducidad* del sumario, no es suficiente que la Administración Tributaria dicte el acto administrativo definitivo (*resolución culminatoria del sumario*), sino que es preciso que la dicte y la *notifique válidamente* dentro del plazo indicado por el legislador. Notificar *válidamente* no sólo significa hacerlo por alguno de los medios previstos en el artículo 172 del Código Orgánico Tributario, sino que dicha notificación se hace *efectiva* cuando lo indica la norma respectiva (artículos 173 y 174 del Código) y si esa fecha queda *fuera* del plazo de un (1) año, el acta es *nula*.

(iii) Los efectos de la nulidad del acta son hacia el futuro (*ex nunc*) y hacia el pasado (*ex tunc*), y por eso la norma señala que ésta no tiene “...efecto legal alguno.” Esto significa que el acta de reparo notificada originalmente y que interrumpió la prescripción conforme al artículo 60.1 del Código Orgánico Tributario, pierde su efecto interruptivo y se restablece el plazo de prescripción como si nunca ésta hubiese sido interrumpida. Si el legislador hubiese querido preservar los efectos interruptivos del acta, así lo habría hecho, tal como ocurre en el caso de los elementos de prueba; pero en cambio escogió utilizar una frase lapidaria e inequívoca, que despoja de todo efecto legal al acta invalidada, y además explícitamente se refiere al derecho que asiste al sujeto pasivo de oponer la prescripción y demás excepciones que considere procedentes, si se abre un nuevo sumario.

(iv) La novedad introducida en la reforma del Código de 2020³¹², es desde todo punto de vista inconveniente pues vacía de contenido la regulación relativa a la caducidad del sumario administrativo, por inactividad de la Administración, en un caso tan grave y prioritario como aquel en el cual se ha determinado la existencia de indicios de defraudación. Es decir, en el supuesto donde la Administración Tributaria debería actuar con la mayor diligencia y celeridad posible, se alienta la lenidad y se le permite que retarde la sustanciación del procedimiento todo lo que le plazca, colocando en estado de expectación insoportable al sujeto pasivo, violándole su derecho a la caducidad del sumario y al cierre del procedimiento, y retardando indefinidamente la persecución de un potencial delito que –de ser el caso– debería ser prontamente investigado y castigado mediante la iniciación del proceso penal correspondiente.

Esta norma es además insólita porque, por un lado, se reduce el plazo de un (1) año a ciento ochenta (180) días para sustanciar el sumario administrativo, lo que es lógico dada la urgencia que representa para el interés público un caso donde hay indicios de defraudación; pero por el otro lado, se deja la decisión del asunto *sine die* con lo cual la reducción del plazo resulta a todas luces completamente inútil.

28.3. La reapertura inconstitucional de los procedimientos previamente cerrados³¹³

Con fundamento en el artículo 204 del Código Orgánico Tributario, la Administración Tributaria puede anular resoluciones y actas fiscales que estuvieren firmes. Los supuestos para la procedencia de esta exorbitante competencia son dos: (i) cuando sobrevenidamente aparezcan hechos, elementos o documentos que, de haberse conocido o apreciado, hubieran producido un resultado distinto; y (i) cuando existan elementos que hagan presumir que el funcionario responsable del procedimiento de verificación o fiscalización y determinación se encuentra incurso en el delito de soborno previsto en el artículo 62 de la Ley contra la Corrupción.³¹⁴

³¹² Vid. FRAGA-PITTALUGA, L. *Algunos comentarios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020*. <https://fragapittaluga.com.ve>.

³¹³ Vid. FRAGA-PITTALUGA, L. *Algunos comentarios... Cit.*

³¹⁴ Gaceta Oficial No. 6.155 Extraordinario del 19 de noviembre de 2014.

Esta norma es una versión deformada de los supuestos en los cuales procede el recurso de revisión en vía administrativa contra actos administrativos definitivamente firmes, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 97 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y 283 del Código Orgánico Tributario.

Pero: (i) el recurso de revisión se intenta en vía administrativa ante la autoridad competente para conocer del recurso jerárquico; (ii) requiere instancia de parte; (iii) exige la tramitación de un procedimiento de segundo grado; y, finalmente, (iv) en el caso de que se anule la resolución alegando que ésta ha sido adoptada por cohecho, violencia, soborno u otra manifestación fraudulenta, es necesario que se dicte una sentencia judicial definitivamente firme que así lo establezca.

Lo que regula el artículo 204 del Código Orgánico Tributario es la posibilidad de que se viole el interés legítimo asociado a la intangibilidad de las decisiones administrativas y la garantía de la cosa decidida administrativa, invocando para ello una *presunción* de soborno de funcionario público.

Es decir, sin que se haya probado y establecido en un proceso penal por corrupción administrativa, mediante sentencia definitivamente firme, que un funcionario de la Administración Tributaria recibió un soborno para decidir como lo hizo en el procedimiento de verificación, en el de fiscalización o en el de determinación tributaria, cualquiera de los actos que culminan los respectivos procedimientos (los actos preparatorios o el definitivo), puede ser anulado.

Lo cierto es que no es posible que simples presunciones sirvan para desconocer la fuerza, intangibilidad y carácter vinculante de la cosa decidida administrativa. El principio de intangibilidad de los actos administrativos está claramente recogido en el propio Código Orgánico Tributario, aunque en términos negativos, en su artículo 267: “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.” De esa norma se sigue, por interpretación a *contrario sensu*, que, si el acto respectivo origina un derecho subjetivo o un interés legítimo, personal y directo, *no puede ser revocado*. Esa disposición es confirmada, además, cuando el artículo 270.2 del Código declara la nulidad absoluta de los actos que violan la *cosa decidida administrativa*.

Por otra parte, debe reafirmarse que las presunciones no son pruebas, sino juicios racionales inductivos o deductivos a partir de los cuales se establece un hecho desconocido. Pero salvo las presunciones *juris et de jure* que son excepcionales y requieren explícita consagración legal, todas las presunciones admiten prueba en contrario. Esta norma viola la garantía de la seguridad jurídica y coloca a los contribuyentes y a los responsables, en una situación de incertidumbre e inestabilidad insoportable.

Se trata pues de una norma absurda que genera numerosas inquietudes y preguntas sin respuesta. La realidad es que no puede anularse una resolución o un acta fiscal con base en que el funcionario responsable del procedimiento respectivo fue, presuntamente, sobornado, mientras la comisión de ese delito no haya sido estable-

cida en una sentencia definitivamente firme dictada en un proceso de naturaleza estrictamente penal. Lo contrario sería darle carácter *juris et de jure* a la presunción de soborno y usurpar las competencias del juez penal o, lo que es lo mismo, establecer la responsabilidad penal sin acusación, ni proceso, ni prueba, ni sentencia condenatoria, lo cual es inconstitucional y absolutamente escandaloso. Produce cuando menos hastío indicar la cantidad de derechos y garantías constitucionales que viola semejante situación (e.g. debido proceso, derecho a la defensa, derecho a la prueba, garantía de la presunción de inocencia, derecho al juez natural, etc.)

Por otra parte, si el acto administrativo se anula con base en la presunción de soborno, cómo podría destruirse a su vez dicha presunción en el procedimiento administrativo de primer o segundo grado, si tal cosa -determinar la existencia o no del delito- sólo puede hacerla el juez penal un juicio rodeado de todas las garantías. Es decir, si el acto administrativo es anulado con base en la presunción de soborno, esa declaración de nulidad, como emana de la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria, teóricamente puede ser sometida al control del juez contencioso tributario; pero entonces resulta que este juez no puede decidir sobre la legalidad de esta actuación porque para ello es necesario que en un proceso penal previo se establezca si hubo o no soborno. Se trata pues de un *dilema sin solución*.

Es decir, esta decisión de la Administración Tributaria sería, en la práctica, irrecurrible o de ser recurrida, no podría avanzar el proceso contencioso tributario hasta que no se iniciare y culminase el proceso penal, cosa que pudiera ocurrir o no. Mientras tanto, la declaratoria de nulidad del acto podría generar un pago de impuesto, multa e intereses de mora que, en principio, el sujeto pasivo no podría recuperar jamás.

Pero la incoherencia e insensatez de esta regulación no para allí, porque no está claro qué pasaría si se anula la resolución o el acta fiscal y luego en el proceso penal resulta absuelto el funcionario respectivo, porque quedó demostrado que no hubo soborno alguno. Las cantidades que hubiesen sido cobradas al sujeto pasivo como consecuencia de la nulidad del acto administrativo estarían sujetas a reintegro y, además, podría demandarse el resarcimiento los daños y perjuicios patrimoniales causados por la actuación -con falta del servicio- de la Administración Tributaria³¹⁵, con fundamento en los artículos 140, 141 y 259 de la Constitución, 335, aparte único, del Código Orgánico Tributario y 10 y 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública. Obviamente para que todo lo anterior sea posible, es necesario un sistema de administración de justicia robusto, independiente, imparcial y objetivo, ajeno a cualquier parcialidad política y no sometido al poder administrador; hace falta, pues, que exista un verdadero Estado de Derecho.

³¹⁵ FRAGA-PITTALUGA, L. "Breves notas sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria". *Revista de Derecho Tributario*. No. 83, AVDT-LEGIS, Caracas, 1.999, pp. 21 y ss.

29. *Derecho a invocar la prescripción*

La acción administrativa destinada a imponer cargas y obligaciones debe desarrollarse dentro de un ámbito temporal específico, pues así lo reclama el principio general de la seguridad jurídica.³¹⁶ Constituye un derecho inviolable del administrado, la posibilidad de saber durante cuánto tiempo puede estar sujeto al cumplimiento de una obligación o a la imposición de una sanción. Lo contrario supone un estado de incertidumbre insoportable que no puede ser tolerado en un Estado de Derecho.

En el ámbito tributario, el artículo 39, párrafo primero, del Código Orgánico Tributario señala que la obligación tributaria se extingue, entre otros medios comunes, por la prescripción y el artículo 55, *ejusdem*, establece que prescriben por seis (6) años: a) la acción para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria con sus accesorios; b) la acción para imponer sanciones tributarias, distintas a las penas restrictivas de la libertad; c) la acción para exigir el pago de las deudas tributarias y de las sanciones pecuniarias definitivamente firmes; y d) el derecho a la recuperación de impuestos y a la devolución de pagos indebidos.

Este plazo se extiende a diez (10) años, conforme al artículo 56, en los supuestos a), b) y c) cuando: a) El sujeto pasivo no cumpla con la obligación de declarar el hecho imponible o de presentar las declaraciones que correspondan; b) El sujeto pasivo no cumpla con la obligación de inscribirse en los registros de control que a los efectos establezca la Administración Tributaria; c) la Administración Tributaria no haya podido conocer el hecho imponible, en los casos de verificación, fiscalización y determinación de oficio; d) 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; e) el sujeto pasivo no lleve contabilidad o registros de las operaciones efectuadas, no los conserve durante el plazo establecido o lleve doble contabilidad o registros con distintos contenidos.

Sobre los presupuestos para que proceda la prescripción, la jurisprudencia ha señalado que: "...la prescripción como medio de extinción de la obligación tributaria se encuentra condicionada a la coexistencia de determinados supuestos como lo son: la inactividad o inercia del acreedor, el transcurso del tiempo fijado por la Ley, la invocación por parte del interesado, no haber sido interrumpida y que no se encuentre suspendida. (*Vid.*, fallos de esta Alzada Nros. 01189, 01211 y 00836 de fechas 11 de octubre de 2012, 12 de agosto de 2014 y 9 de julio de 2015, casos: *Industria Láctea Torondoy, C.A.*, *Solintex de Venezuela, S.A.* y *Tienda Casa-blanca, C.A.*, respectivamente). De estas condiciones concurrentes deriva que el instituto de la prescripción extintiva aplicado a las obligaciones tributarias está sustentado sobre la base del abandono, silencio o inactividad del acreedor, durante un período legal concreto que le origina consecuentemente la pérdida de su de-

³¹⁶ ARAUJO JUÁREZ, J. *Principios Generales del Derecho Procesal Administrativo*. Vadell Hermanos, Caracas, 1996, p. 132.

recho frente al deudor. Asimismo, es posible que el lapso de prescripción sea interrumpido, lo cual trae como consecuencia la desaparición del tiempo transcurrido y, genera que el período de prescripción se reinicie con un nuevo cómputo a partir de la materialización de la acción que lo interrumpió, mientras que al ocurrir una causa de suspensión, el tiempo transcurrido hasta entonces permanece vigente y se computa con el que continúa a partir del momento en que cesa la suspensión.”³¹⁷

La jurisprudencia ha dicho asimismo que cuando la Administración Tributaria procede a realizar las tareas de verificación, fiscalización y determinación de la obligación tributaria que le son propias, habiendo ya transcurrido el lapso de prescripción de la obligación tributaria, que se deriva de las actividades que van a ser objeto de investigación, el administrado puede oponer dicha prescripción haciendo, de esta manera, nugatoria la actividad administrativa.³¹⁸

El mismo derecho asiste al contribuyente en cuanto a las sanciones que pretenden ser impuestas por las Administraciones Tributarias, de tal manera que en este campo no se plantean las discusiones que ha habido en el Derecho Administrativo sancionador con respecto a las sanciones administrativas en general.³¹⁹

La CDGC-ILADT dedica los artículos 76, 77, 78 y 79 a regular el derecho de los contribuyentes de oponer la prescripción frente a las actuaciones de la Administración Tributaria.³²⁰

30. *Derecho de acceso a las opiniones y criterios de la Administración Tributaria*

Como será analizado más adelante, una de las actividades fundamentales de la Administración Tributaria es la *actividad consultiva*, a través de la cual se interpretan las normas tributarias y otras normas que resulten aplicables, para resolver dudas sobre situaciones concretas planteadas por los sujetos pasivos cualificados por un interés personal, legítimo y directo.

En el ejercicio de esta actividad consultiva, la Administración Tributaria va construyendo un cuerpo de doctrina que representa los diferentes criterios que se supone sigue la Administración activa en el ejercicio de las potestades y competencias tributarias.

Diversas normas del Código Orgánico Tributario permiten concluir que la Administración Tributaria *está obligada a divulgar la doctrina* que produce a través de actividad consultiva, sin revelar por supuesto las situaciones concretas planteadas

³¹⁷ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00009 del 25 de enero de 2017, caso: *Scorpio Aerobic Club, C.A.*

³¹⁸ Cf. S. CSJ/SPA/ET, 17 de enero de 1996, caso: *Banco Consolidado, C.A.*, exp. 4.685.

³¹⁹ NIETO, A. *Derecho Administrativo Sancionador*. Tecnos, Madrid, 1994, pp. 456 y ss/ LOZANO, B. *La extinción de las sanciones administrativas*. Marcial Pons, Madrid, 1990, pp. 201 y ss.

³²⁰ http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf

por los interesados, porque, como hemos visto ya, éstas se encuentran protegidas por el derecho a la confidencialidad y reserva. Correlativamente, los sujetos pasivos de la imposición tienen *derecho* a conocer esta doctrina.

El artículo 147.1 del Código Orgánico Tributario dispone que la Administración Tributaria está obligada a explicar las normas tributarias utilizando en lo posible un lenguaje claro y accesible, y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos explicativos. El numeral 2 de esta misma norma, impone a la Administración el deber de mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional para orientar y auxiliar a los contribuyentes o responsables en el cumplimiento de sus obligaciones. Debe asimismo, efectuar en distintas partes del territorio nacional reuniones de información, especialmente cuando se modifiquen las normas tributarias, y durante los períodos de presentación de declaraciones (numeral 6). Finalmente, la norma dispone que la Administración Tributaria está obligada a *difundir* la doctrina que hubieren emitido sus órganos consultivos, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento (numeral 7).

Hay pues una clara voluntad del legislador de imponer a la Administración Tributaria el deber de orientar, asesorar, guiar e ilustrar a los sujetos pasivos de la imposición, en relación con el mejor y adecuado cumplimiento de las normas tributarias.

Desde hace varios años la Administración Tributaria Nacional desconoce sistemáticamente esta norma, sumiendo a los sujetos pasivos de la imposición en una especie de *apagón informativo*, pues los criterios de ésta sólo se conocen a través de los actos administrativos que imponen reparos, de las actuaciones de sus representantes judiciales ante los tribunales, y de las opiniones emitidas en ejercicio de la actividad consultiva que son compartidas por los propios interesados a las cuales éstas se dirigen.

La violación de esta norma no conviene a nadie, pues en muchos casos es la fuente de incumplimientos, cumplimientos defectuosos, procedimientos sancionatorios y en general de conflictos intersubjetivos de intereses que podrían evitarse si los sujetos pasivos conocieran a plenitud los criterios de la Administración Tributaria. Además, la violación de este derecho de los sujetos pasivos les impide adecuar sus negocios, planificar sus inversiones, determinar sus estructuras de costos, proyectar sus ingresos futuros, entre otras cosas, teniendo en cuenta las obligaciones y deberes que derivan de la aplicación de las leyes tributarias.

TERCERA PARTE

EL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA ACTIVIDAD CONSULTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El ordenamiento jurídico venezolano es complejo, está repleto de normas de toda índole y de diferente jerarquía, que además suelen modificarse con más frecuencia de la debida, al punto que en ocasiones resulta difícil saber si determinada regulación continúa vigente, pues no son extrañas las derogatorias parciales y lo que es peor aún, las implícitas. Dentro de ese abigarrado conjunto de enunciados normativos, hay un ámbito especialmente desafiante para el operador jurídico, que es el de las *normas tributarias*.

Las normas tributarias suelen ser especialmente difíciles de descifrar, porque están estructuradas normalmente sobre conceptos ajenos al Derecho y más bien propios de instituciones y fenómenos oriundos de las ciencias económicas, contables y financieras, ámbitos donde los operadores jurídicos no suelen desenvolverse con comodidad. En algunas ocasiones la técnica legislativa no es depurada, pues no son abogados especializados quienes redactan las normas.

Mientras el Derecho Civil posee instituciones milenarias y en nuestro ordenamiento jurídico se rige principalmente por un Código que ya cuenta casi con cuarenta años de vigencia desde su última reforma (que además posee muchas normas que no han variado casi nada desde el Código Napoleónico del 21 de marzo de 1804), y algo similar ocurre con el Derecho Mercantil, el Procesal y el Penal, el Derecho Tributario, salvo por lo que respecta a algunos conceptos seminales, es esencialmente dinámico, cambia constantemente, para bien o para mal, y se modifican también las interpretaciones de los jueces y de las distintas administraciones tributarias, en permanente adaptación frente a los cambios del entorno económico y social donde se aplican estas normas.

Si lo anterior no fuera ya suficiente, resulta que la interpretación y aplicación de la ley tributaria, es algo diferente de la interpretación de las leyes civiles y mercantiles, porque mientras en el caso de las últimas el principio de la autonomía de la voluntad de las partes regula la gran mayoría de las relaciones y estas se basan a su vez en nociones jurídicas ancianas, en el ámbito tributario existe una relación jurídica regida esencialmente por la ley pero que se nutre de realidades económicas, donde además una de las partes está dotada de potestades administrativas que le han sido otorgadas por la ley para ejercerlas de acuerdo con ésta, y a las que no puede renunciar, y que en definitiva le obligan a seguir ciertas interpretaciones más o menos rígidas.

Estas características peculiares de las leyes tributarias y de la relación jurídico-tributaria, influyeron en la idea, fraguada en el Congreso de la *International Fiscal Association* celebrado en Londres en 1965³²¹, de que era necesario regular mecanismos de consulta donde los contribuyentes pudieran conocer de antemano los criterios de la Administración Tributaria sobre asuntos concretos, desde luego relacionados con el cumplimiento de las obligaciones impositivas y los deberes formales correspondientes.

Analizaremos entonces la actividad consultiva de la Administración Tributaria, desde sus orígenes hasta sus efectos. Advertiremos que se trata de una regulación que desborda la simple actividad consultiva interna de la Administración, que como se verá, es propia de su esencia misma. Veremos cómo el propósito último de esta actividad es lograr la sistematización, racionalización y difusión de la doctrina tributaria de la Administración, a modo de parámetro indispensable tanto para la propia Administración como, y especialmente, para los contribuyentes, a los fines del oportuno y adecuado cumplimiento de las leyes tributarias.

CAPÍTULO PRIMERO

LA ACTIVIDAD CONSULTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

1. *Contenido*

Sometida como está la Administración Pública al llamado bloque de la legalidad, según se desprende del artículo 137 de la Constitución, conforme al cual esta última y las leyes definen las atribuciones del Poder Público y a ellas debe sujetarse su ejercicio, la recta interpretación del universo de normas que conforman el ordenamiento jurídico, se presenta como una actividad trascendental y de incuestionable importancia, en el entendido de que la observancia de la ley no es el simple apego, sin más, al texto expreso de la misma, pues la norma jurídica escrita, aunque es una

³²¹ “It may be observed in all countries with a developed tax system and a heavy tax burden how fiscal legislation has become increasingly complex (...) Thus, it is of utmost importance for taxpayers to know the actual import and construction of fiscal legislation. Any errors made by the taxpayer in this respect may become financially very costly for him. It must be regarded as reasonable that the State, which claims a considerable part of the financial results of the taxpayers, also sees to it that it is possible for the taxpayers to obtain reliable information concerning the interpretation of the tax law (...) Thus, there are a great number of reasons, which speak strongly in favour of the tax authorities helping taxpayers to obtain definitive knowledge about a correct understanding of the fiscal law.” ANDERSON E. “General Report. Second Subject. Advance Rulings by the Tax Authorities at the Request of a Taxpayer.” *Studies on International Fiscal Law. Cahiers de Droit Fiscal International. Reports for the 19th International Congress on Financial and Fiscal Law.* IFA, London 1965, pp. 7-8.

expresión elaborada del pensamiento humano, es casi siempre imperfecta y por ello, reclama la interpretación a objeto de colmar los vacíos y lagunas de que suele adolecer.

Según afirma PARADA VÁZQUEZ, los órganos con competencias resolutorias, órganos activos, necesitan del apoyo técnico de otros para preparar sus decisiones, desarrollándose este apoyo a través de la actividad consultiva, la cual se manifiesta mediante técnicas de diversa naturaleza, discernibles en función de la estructura de los órganos que la cumplen (unipersonal, colegiada, estable y transitoria) y de la forma de comunicación con el órgano activo a que asesoran (de forma directa e inmediata, o a través de un procedimiento formalizado).³²²

En la Administración Pública, la función de interpretar la norma jurídica, abstractamente considerada o en relación a hechos concretos, se lleva a cabo a través de la actividad consultiva cuya tarea es entonces, según este enunciado, la de asesorar a los órganos de la administración activa sobre los actos y las resoluciones que deban tomar en el ejercicio de sus funciones³²³, sea para eliminar la dificultad que surge de la aplicación de la enorme variedad de leyes y reglamentos, sea para dar una interpretación sobre las fuentes del derecho, sea para suministrar su propia competencia técnica³²⁴. Su razón de ser reside, como se advierte, en la extensión y complejidad de las funciones administrativas y en las cuestiones técnicas y jurídicas que ha de resolver la administración.³²⁵ Pero en general, es una función normalmente interna, que no se exterioriza.

La doctrina italiana identifica como acto típico de la actividad consultiva el parecer o la opinión (*parere*) que: "...consiste en un juicio o una apreciación jurídica, administrativa o técnica, manifestada por un órgano consultivo sobre una cuestión o sobre un proyecto de acto sometido por un órgano activo. La opinión, por lo tanto, es siempre un acto interno, en una relación entre órganos; puede adquirir relevancia externa cuando se inserta en un procedimiento y en tal caso influye en cuanto a la validez del acto final a cuya emanación es preordenado y debe precederlo."³²⁶

En la historia del derecho administrativo, el modelo paradigmático del órgano asesor es el Consejo de Estado francés, nacido en el artículo 52 de la Constitución del año VIII y potenciado en la Administración napoleónica sobre la base del antiguo *Conseil du Roi*, surgió el 25 de diciembre de 1799, en parte para solucionar el efecto nocivo que generaba en los administrados la prohibición absoluta de inmis-

³²² PARADA VÁZQUEZ, R. *Derecho Administrativo*. Marcial Pons, Madrid, 1992, Sexta Edición, Tomo II, p. 319 y ss.

³²³ RANELLETTI, O. *Istituzioni di diritto pubblico*. Padua, 1937, p. 427.

³²⁴ SALEMI, G. *Corso di diritto amministrativo*. Padua, 1938, p. 262.

³²⁵ DIEZ, M.M. *El acto administrativo*. Buenos Aires, 1953, p.33.

³²⁶ LANDI, G. – POTENZA, G. *Manuale di Diritto Amministrativo*. Giuffrè Editore, Milano, 1997, p. 215.

cuirse en los asuntos ejecutivos dirigida al poder judicial.³²⁷ Su dogma orientador se resume en la frase “deliberar y juzgar es función de muchos y ejecutar es función de uno solo”. A este órgano colegiado se le atribuyeron originariamente funciones consultivas, tanto en lo que respecta a la preparación de leyes, como en lo referente al análisis de las reclamaciones presentadas por los particulares. Posteriormente, en 1806, se creó una sección dentro del Consejo para atender asuntos contenciosos, estableciéndose el procedimiento respectivo y, finalmente, en 1872, se le dieron competencias jurisdiccionales propiamente dichas, naciendo así la jurisdicción administrativa, separada de la ordinaria.³²⁸

La importancia de esta institución no sólo radica en que su prestigio extraordinario estimuló su creación en otros sistemas (España, Italia, Bélgica, Japón, Colombia), sino también en el hecho incuestionable de que su impecable doctrina sentó las bases del Derecho Administrativo. Según enseña PARADA VÁZQUEZ, Napoleón no pretendió la creación de un órgano consultivo de alto nivel separado de su

³²⁷ “En la Edad Media, la *curia regis*, constituida por grandes personajes próximos al Rey, lo ayudaba en el gobierno del reino y en el ejercicio de la justicia. En los siglos XIII y XIV, la *curia regis* se subdividió en diversas instancias, a saber: el Parlamento, encargado de una parte de la justicia, la Cámara de Cuentas, que tenía una función contable, y en especial el Consejo del Rey. Este último era el lugar de donde el Rey tomaba consejo. Pero también el Consejo del Rey tenía poder para administrar justicia, si bien más tarde se distinguirá entre la justicia retenida, dentro del Consejo, y la justicia delegada, en el Parlamento. Bajo el Antiguo Régimen, el Consejo del Rey se reunía en diversas sesiones, diferenciadas por el nombre, los miembros y los asuntos tratados. La expresión “Consejo de Estado” aparece en 1578, bajo Enrique III y designaba el consejo encargado del gobierno interior del reino y del contencioso administrativo (...) Fue solamente bajo Luis XIV que la organización fue clarificada y que se puede distinguir el ancestro del Consejo de Estado actual (...) En la víspera de la Revolución, algunas innovaciones preparan la constitución del Consejo de Estado. En 1777, fue creado el Comité contencioso de las finanzas, y luego en 1789, el Comité contencioso de los departamentos, es decir, de los diferentes ministerios. En 1790, la Asamblea constituyente pone en práctica la teoría de la separación de poderes y se asegura de que la Administración no sea más nunca sometida a la autoridad judicial. Se conserva la idea del Antiguo Régimen de que el poder público debe ser juzgado por una jurisdicción particular. Esta fue instituida por el Consulado en 1799: El Consejo de Estado (...) El artículo 52 de la Constitución del 22 *frimaire* del año VIII (13 de diciembre de 1799) instituyó el Consejo de Estado. Recibió una doble misión, administrativa (participar en la redacción de los textos [legales] más importantes) y contenciosa (resolver los litigios vinculados a la Administración).” Traducción al español del texto en francés consultado en: <https://www.conseil-etat.fr/le-conseil-d-etat/histoire-patrimoine/les-origines-du-conseil-d-etat#:~:text=L%27expression%20de%20%22Conseil%20d,le%20nom%20%27autres%20formations>.

³²⁸ Véase al respecto: MAIRAL, H. *Control Judicial de la Administración Pública*. DEPALMA, Buenos Aires, 1984. Volumen I, p. 59 / RIVERO, J. *Derecho Administrativo*. Instituto de Derecho Público, UCV, Caracas, 1984, p. 208. / LETOURNEUR, M. – BAUCHET, J. – MERIC, J. *Le Conseil d'Etat et les tribunaux administratifs*. Paris, 1970.

persona que solamente emitiera dictámenes jurídicos, escritos y solemnes. Por el contrario, quiso y logró un órgano formado por personas expertas en las más diversas ciencias y técnicas relacionadas con el quehacer público, en cuyo seno pudieran discutirse, sin seguir un procedimiento formalizado, los grandes asuntos de Estado.³²⁹

Hoy en día, en toda organización administrativa más o menos avanzada, existen órganos destinados a cumplir la actividad consultiva, especializados o insertos dentro de la propia administración activa.³³⁰ Si bien no existe concierto en la doctrina en cuanto a la conveniencia de los cuerpos consultivos, es generalmente admitida su incontestable utilidad, variando sólo la forma en que los distintos ordenamientos jurídicos regulan el número de órganos, su composición interna, los procedimientos que siguen y la eficacia de sus actos.

Sin embargo, como asienta el profesor PARADA VÁSQUEZ, existe una perniciosa tendencia en la actualidad a paralizar los órganos de la Administración activa a la espera de los pareceres y opiniones de la Administración consultiva, aun cuando éstos no se hayan previsto para el caso concreto como obligatorios y vinculantes. El autor citado expresa al respecto que se viene observando hoy día una velada resistencia a tomar decisiones, debida tal vez a un “hambre” real o simulada de asesoramiento jurídico que parecieran padecer los órganos decisorios tras la que, en muchas ocasiones, se oculta el temor a la responsabilidad que se intenta eludir, retrasar o compartir so pretexto de un mayor estudio, de la consulta a otros órganos, dentro y fuera de la Administración e incluso de la participación de los administrados a través de un sin fin de audiencias, encuestas e informaciones.³³¹

Lo cierto es que, aun cuando no debe abusarse de la actividad consultiva, paralizando las restantes funciones administrativas a la espera de la opinión o informe correspondiente, el órgano activo debe escuchar al consultivo cuando existan dificultades, técnicas o jurídicas, que obstaculicen su actuación o que comporten el riesgo de actuar al margen de la ley por errónea interpretación o aplicación de ésta.

Adicionalmente, es necesario advertir que la actividad consultiva forma parte, a veces, del propio procedimiento administrativo de formación de la voluntad administrativa, constituyéndose entonces en un elemento integrador de esa voluntad, en unas ocasiones con carácter obligatorio y vinculante y en otras, facultativo y no vinculante.

Debe señalarse finalmente, que la actividad consultiva de la Administración suele trascender a veces el ámbito interno de ésta, llegando así hasta los administrados. Aunque en nuestro sistema no es frecuente esta situación, algunos órganos

³²⁹ PARADA VÁSQUEZ, R. *Derecho Administrativo*. Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 323.

³³⁰ Entendemos por “administración activa” junto con DIEZ, la que decide y ejecuta lo decidido. *O.c.*, p. 33

³³¹ PARADA VÁSQUEZ, R. *Derecho...Cit.*, p. 320.

administrativos están facultados para emitir pareceres en asuntos consultados por particulares y que, generalmente, suelen ser el preámbulo para la satisfacción de peticiones dirigidas a la Administración. Así sucede, por ejemplo, con el dictamen que debe ser emitido por el Procurador General de la República en las reclamaciones administrativas previas a las demandas contra la República, conforme lo dispone el artículo 70 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.³³²

Como se verá más adelante, existe una actividad consultiva de la Administración Tributaria que no sólo trasciende el ámbito interno de ésta, sino que funciona y es provocada por los propios particulares, quienes someten a su consideración dudas sobre la aplicación de las leyes tributarias a un caso concreto, frente al cual se encuentran en una particular situación de hecho que los califica como *interesados afectados*.

Consultar a la Administración Tributaria con el objeto de cumplir cabalmente las leyes tributarias, es un derecho de los administrados y correlativamente es una obligación de la Administración Tributaria absolver dichas consultas oportunamente, procurando la estabilidad de sus criterios en aras de la seguridad jurídica que está llamada a proteger en el ámbito específico de sus competencias. Lo anterior es lo que se deriva de la interpretación conjunta de los artículos 147 y 260 del Código Orgánico Tributario.

2. Organización

En la organización administrativa a nivel nacional, la actividad consultiva es cumplida, fundamentalmente, por la Procuraduría General de la República, de conformidad con el artículo 21 de la Ley Orgánica que rige sus funciones; por el Consejo de Asesoría Jurídica de la Administración Pública, regulado en los artículos 25 al 29, *ejusdem*, y por las consultorías jurídicas de los diversos entes de la Administración Pública Nacional Central y Descentralizada.

En el ámbito nacional existe un órgano especialmente dedicado a cumplir funciones consultivas internas y externas en todo aquello que concierne a la recta interpretación y aplicación de las leyes tributarias nacionales, individualmente consideradas o en su interrelación con el resto del ordenamiento jurídico. Tal órgano asesor es hoy en día la Gerencia General de los Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), regulada por la Providencia No. SNAT/2015-0008, mediante la cual se reorganiza la Gerencia General de Servicios Jurídicos, del SENIAT.

En todo caso, todos los entes encargados de administrar tributos regidos directa o indirectamente por el Código Orgánico Tributario pueden tener órganos dedicados a ejercer la función consultiva bajo las premisas establecidas en dicho instrumento legal.

³³² Gaceta Oficial No. 6.220 del 15 de marzo de 2016.

2.1. *La Procuraduría General de la República*

Con rango constitucional desde la Constitución de 1901³³³, y según se aprecia de los artículos 247 al 250 de la Constitución vigente, la Procuraduría General de la República es, al propio tiempo, el defensor de los intereses patrimoniales de la República (en la acepción estrictamente jurídica del término) y el máximo asesor de la Administración Pública Nacional. Se trata del único órgano administrativo con competencia asesora general, pues puede ser consultado, sin exclusión de materia alguna, como afirma el ex Procurador Dr. CARLOS LEAÑEZ SIEBERT³³⁴, por cualquier entidad de la Administración Pública Nacional.

Sin embargo, por la importancia de la labor cumplida y por la generalidad de sus criterios, la asesoría de este ente sólo puede ser requerida por el Presidente de la República o los Ministros, de tal suerte que el resto de los órganos de la Administración Pública Nacional, deben canalizar sus solicitudes a través del respectivo organismo de tutela o adscripción, según lo establece el artículo 21, segundo aparte, de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

La opinión de la Procuraduría General de la República es obligatoria: (i) cuando se trata de las reclamaciones administrativas previas a las demandas contra la República. Si la opinión es que la reclamación es procedente, no es vinculante, pero si el parecer del Procurador es que la reclamación es improcedente, dicha opinión es vinculante. La opinión no es obligatoria en aquellas reclamaciones inferiores a quinientas unidades tributarias (500UT);³³⁵ (ii) sobre los contratos de interés público nacional y sobre cualquier acuerdo o convención que de manera directa o indirecta afecte los intereses patrimoniales de la República³³⁶; (iii) cuando funcionarios públicos o funcionarias públicas, en el ejercicio de sus atribuciones, pretendan suscribir en sede administrativa convenimientos, desistimientos, compromiso en árbitros, conciliaciones, transacciones, o cualquier otro acto de disposición relacionados directamente con los derechos, bienes e intereses patrimoniales de la República³³⁷; y, (iv) en

³³³ Para aquella época la Procuraduría General de la Nación concentraba las funciones de lo que luego sería la Fiscalía General de la República o el Ministerio Público, y lo que hoy es la Procuraduría General de la República. Su función consultiva fue establecida desde su creación, como se desprende con claridad del artículo 114.2 de la Constitución de 1901.

³³⁴ LEAÑEZ SIEBERT, C. “La asesoría jurídica de la administración pública nacional por la Procuraduría General de la República”. *Libro Homenaje a la Procuraduría General de la República*. Caracas, 1986, p. 117 y ss.

³³⁵ *Vid.* Venezuela. Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República. Artículo 70.

³³⁶ *Vid.* Venezuela. Constitución, artículo 247 y Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, artículo 11.

³³⁷ *Vid.* Venezuela. Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República. Artículo 5.

los contratos a ser suscritos por la República que establezcan cláusulas de arbitraje, tanto nacional como internacional.³³⁸

Para cumplir su función asesora la Procuraduría General de la República cuenta con una estructura organizativa que distribuye en distintas dependencias las grandes materias sobre las cuales puede versar la solicitud de asesoría³³⁹ (financiera, laboral, funcionarial, administrativa, tributaria, minera, de bienes y derechos reales, etc.).

2.2. Consejo de Asesoría Jurídica de la Administración Pública (C.A.J.A.P.)

De acuerdo con el artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, el Consejo de Asesoría Jurídica de la Administración Pública Nacional (CAJAP), tiene por función coordinar y armonizar los criterios y actuaciones jurídicas de la Administración Pública Nacional, y está integrado por el Procurador General de la República, quien lo preside, por los jefes de las unidades jurídicas superiores de la Procuraduría General de la República, por el Consultor Jurídico de la Vicepresidencia Ejecutiva, por los consultores jurídicos de los Ministerios y por cualquier otro funcionario o autoridad cuya presencia sea requerida.

2.3. Las Consultorías Jurídicas

A un nivel más restringido todos los órganos integrantes de la Administración Pública Nacional cuentan con unidades de consultoría legal, encargadas de asesorar jurídicamente al despacho o ente respectivo en las materias propias de su competencia. Sus funciones suelen estar establecidas en los Reglamentos Orgánicos de los Ministerios, atribuyéndole específicamente las siguientes:

- i) Emitir dictámenes a solicitud de las más altas autoridades de los despachos ministeriales.
- ii) Compilar las leyes, decretos, resoluciones y demás actos que se refieran al despacho, así como seleccionar, sistematizar y divulgar la doctrina y la jurisprudencia que verse sobre las materias de su competencia.
- iii) Elaborar o participar en la elaboración de anteproyectos de leyes, reglamentos, decretos, resoluciones, así como en las circulares, instrucciones y demás documentos de carácter general que tengan relevancia jurídica, relacionados con los diferentes servicios del despacho.
- iv) Elaborar y revisar los contratos y demás actos jurídicos en que deba intervenir el ministerio respectivo, así como la documentación que se relaciones con los mismos.
- v) Elaborar los aspectos jurídicos de las ponencias que deban ser presentadas por el ministerio en reuniones nacionales o internacionales.

³³⁸ Vid. Venezuela. Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República. Artículo 12.

³³⁹ Vid. Venezuela. Reglamento Interno de la Procuraduría General de la República. Gaceta Oficial No. 41.801 del 16 de enero de 2020.

Estas unidades organizativas, en el caso específico de las consultorías jurídicas de los ministerios, deben colaborar con el Procurador General de la República en el ejercicio de la función asesora y están integradas, por mandato de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, al Consejo de Asesoría Jurídica de la Administración Pública.

3. *Naturaleza de la actividad de la Administración Consultiva*

Para un amplio sector de la doctrina administrativa más calificada, los pareceres o dictámenes mediante los cuales se materializa la actividad consultiva de la Administración no son en verdad actos administrativos, al menos desde el punto de vista material, pues no se trata de manifestaciones de voluntad que creen, extingan o modifiquen una relación de derecho. Por ello, algunos respetables autores han llegado a decir que se trata de simples hechos administrativos³⁴⁰, desde que no son siempre obligantes ni para la administración activa ni para los administrados, aun cuando se predica generalmente la necesidad de seguir en lo posible los lineamientos en ellos contenidos.

La doctrina clásica de la Procuraduría General de la República expresaba que las consultas son realizadas por los particulares a los fines de obtener una información genérica o específica sobre cuestiones jurídicas que les afectan y así la Administración Pública se limita a dar a conocer al administrado el criterio que tiene sobre la cuestión planteada en un momento determinado, sin producir efectos jurídicos, pues no tiene trascendencia creativa, modificativa o anulatoria de derechos subjetivos.³⁴¹

De acuerdo a esta posición, incluso cuando la emisión de dictámenes por parte de la Administración es requerida por el administrado, éstos no adquieren el carácter de actos administrativos ni por su forma, ni por su materia, pues en ellos, haciendo uso de la interpretación jurídica, se afirma un parecer, pero no se resuelve ningún asunto; de tal suerte que al no declararse situaciones de derecho, tales pareceres no pueden afectar derechos subjetivos o intereses legítimos.

Situado en una postura menos radical a la expuesta, en la cual, como se ha visto, se despoja a las expresiones de la administración consultiva del carácter de verdaderos actos administrativos, el profesor español JOSÉ ANTONIO GARCÍA TREVIJANO FOS³⁴², expresa que la voluntad puede alcanzar varios grados en las declaraciones humanas, a veces para decir lo que se sabe, en ocasiones para enjuiciar y dar opiniones y, en algunas oportunidades para crear y constituir aquello hacia lo que la voluntad se dirige.

³⁴⁰ DIEZ, M.M.. *O.c.*, p. 37.

³⁴¹ Doctrina de la Procuraduría General de la República, Caracas, 1993, p. 27 y ss.

³⁴² GARCÍA-TREVIJANO FOS, J.A. *Los Actos Administrativos*. Editorial CIVITAS, Madrid, 1991, p. 274 y ss.

La actividad consultiva, según se infiere de la posición del autor citado, estaría concentrada en la emisión de declaraciones consistentes en juicios y opiniones. Según él, las declaraciones de juicio y las opiniones son un paso más hacia la meta última de los actos volitivos, estando a medio camino entre el simple conocimiento y la voluntad constitutiva.

En el caso de la administración pública, según refiere el autor, la emisión de juicios y opiniones ha alcanzado un mayor desarrollo puesto que ésta, en la tarea de alcanzar el fin público a través de una buena administración y gestión se ha visto en la necesidad de diversificar los órganos y dedicar algunos a la tarea exclusiva de dar opiniones para ilustrar a los que han de tomar decisiones.³⁴³

En la doctrina patria, el ex Procurador Dr. CARLOS LEAÑEZ SIEBERT sostiene que el dictamen es, en realidad, una expresión de juicio o de conocimiento, y no propiamente una declaración o manifestación de voluntad dirigida a producir determinado efecto jurídico. En la explicitación de un saber, expresa el autor, para aclarar jurídicamente una situación concreta, se subsume el hecho en el derecho, iluminando la problemática jurídica mediante la interpretación de la ley y llegando a conclusiones precisas.³⁴⁴

Por su parte, ROBERTO DROMI, al definir el acto administrativo como toda declaración efectuada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa, lo distingue de los simples actos de la administración, a los cuales describe como declaraciones unilaterales internas o interorgánicas, realizadas en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma indirecta para los administrados, pues sólo los afecta a través de los actos, reglamentos y hechos administrativos, ejecutados en su consecuencia.

Para el citado autor, los simples actos de la administración a que aludimos se producen fundamentalmente a través de dictámenes cuya finalidad es facilitar ciertos elementos de opinión o juicio, para la formación de la voluntad administrativa.

Así pues, el dictamen forma parte de los actos previos a la emisión de la voluntad y se integra como una etapa de carácter consultivo-deliberativo en el procedimiento administrativo de conformación de dicha voluntad.³⁴⁵

De todo cuanto antecede se deduce que la formación de la voluntad de la Administración es un proceso extremadamente complejo, integrado por diversos actos y etapas que se suceden en el tiempo antes de que se produzca el resultado final, a saber, el acto administrativo definitivo. Algunos de los estadios que integran este *iter*, lo constituyen las intervenciones de la actividad administrativa consultiva,

³⁴³ GARCÍA-TREVIJANO FOS, J.A. *O.c.*, p. 319.

³⁴⁴ LEAÑEZ SIEBERT, C. *O.c.*, p. 126.

³⁴⁵ DROMI, R. *El procedimiento administrativo*. Ediciones Ciudad Argentina. Buenos Aires, 1996, p. 138 y ss.

cuyo objetivo es allanar el camino hacia la manifestación final, la cual, como se ha dicho, se haya sujeta al principio de la legalidad y, por tanto, debe emitirse con estricto apego al ordenamiento jurídico integralmente considerado.

Así entonces, los actos generados por la actividad consultiva integrarán las motivaciones del proveimiento definitivo, en el supuesto de que la administración activa deba o decida acogerlos, según el caso, y por ello, sin duda, afectarán de forma refleja los derechos subjetivos e intereses legítimos de los administrados. No obstante, como es fácil colegir, este efecto mediato no permite asimilar sin más estos actos, que sin duda son instrumentales, a las verdaderas manifestaciones de voluntad de la administración que crean, modifican o extinguen derechos subjetivos o, al menos, inciden sobre intereses particulares, legítimos y directos.

En todo caso, sin perjuicio de la posición que se adopte, esto es, bien que se niegue a las manifestaciones de la Administración consultiva el carácter de verdaderos actos administrativos, encuadrándolos en la categoría de simples hechos administrativos; bien que se les califique como fenómenos volitivos consistentes en la emisión de juicios u opiniones concretados en actos instrumentales que conformarán la resolución final; o bien que se les defina como meros actos de la Administración con efectos indirectos en la esfera jurídico subjetiva de los particulares, es lo cierto que los dictámenes, informes, y en general todos los actos jurídicamente relevantes que surgen como consecuencia de la actividad consultiva de la Administración, no responden a las mismas características, ni producen los mismos efectos que las manifestaciones de voluntad ordinarias de los órganos administrativos, de lo que se deduce con facilidad que no puede estudiárseles desde la óptica de los mismos principios que se aplican a estos últimos.

En este sentido es preciso advertir que no debe confundirse el acto de la Administración consultiva, y es bueno aclararlo, con la manifestación de voluntad de la Administración activa que se pronuncia y se basa en un dictamen previo de la primera; en este caso, el acto administrativo definitivo, aun cuando siga en su totalidad el parecer que le antecede, es el que dicta la Administración activa, pues en él se concreta la voluntad del órgano y con él se afecta la esfera jurídico subjetiva o el interés legítimo del o los destinatarios del mismo.

En nuestro país se han clasificado los dictámenes de la Administración consultiva en: *facultativos* y *no vinculantes*, es decir, *no preceptivos* pues no existe la necesidad de solicitarlos y *no obligatorios* pues no es forzoso acatarlos; *preceptivos* y *no vinculantes*, es decir, *obligatorios* en cuanto al deber de solicitarlos y *no obligatorios* en cuanto a la necesidad de seguirlos; y *preceptivos* y *vinculantes* que serían los dictámenes que se deben pedir y que se deben acatar.³⁴⁶

Ahora bien, de las líneas que anteceden surgen unas notas que permiten despejar algunas de las dudas existentes en cuanto a los actos de la Administración consultiva que forman parte o integran el procedimiento de conformación de la volun-

³⁴⁶ LEAÑEZ SIEBERT, C. *O.c.*, p. 124.

tad administrativa final. Así, cualquiera sea la posición que se adopte, es claro que estamos en presencia de actos subordinados o al menos relacionados con un acto final que será realmente el determinante para el administrado, tanto en lo que respecta a los efectos que se generarán en su esfera jurídico-subjetiva, como en cuanto concierne a las posibilidades de su sometimiento al control gubernativo o judicial. Es decir, hemos examinado las declaraciones de juicio o conocimiento desde la perspectiva de su integración a un *iter* volitivo, esto es, como actos preparatorios de la voluntad definitiva del órgano inserto en la Administración activa.

No obstante, estas reflexiones no explican en qué categoría debemos encuadrar los actos pronunciados por la Administración consultiva que no están dirigidos a integrarse en un procedimiento administrativo de primer grado o de formación del acto administrativo definitivo; sino que son manifestaciones autónomas del órgano consultivo que no preceden a ningún proveimiento, sino que, por mandato de la ley, en forma directa e inmediata se pronuncian sobre la consulta formulada por un particular ¿Puede decirse que estamos frente a actos definitivos? ¿Generan éstos algún derecho subjetivo o interés legítimo en el particular consultante? ¿Pueden ser impugnados estos proveimientos en vía gubernativa o judicial?

Para tratar de despejar estas interrogantes, veamos de seguidas uno de los ejemplos en los cuales la Administración consultiva pronuncia declaraciones de juicio autónomas, no subordinadas ni integradas a ningún procedimiento administrativo de primer grado y que, por sí fuera poco, han sido solicitadas, con base en expresas disposiciones legales, por un particular con respecto a un caso concreto.

CAPÍTULO SEGUNDO

LA ACTIVIDAD CONSULTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1. *Contenido*

Como se ha señalado con acierto, el tratamiento dogmático y normativo de la actividad consultiva de la Administración en general, y en el caso de la Administración Tributaria no sucede cosa distinta, es muy escaso y fragmentario, pues el régimen administrativo continental, montado como está sobre el principio de la decisión previa y ejecutoria, no acepta fácilmente un tipo de actividad administrativa *ad extra* basada en declaraciones de derecho realizadas *ad intra*.³⁴⁷

En el asunto que ocupa nuestra atención, observamos que la actividad consultiva de la Administración tributaria nacional tiene dos vertientes bien definidas. Una *interna*, dirigida a la Administración Tributaria activa o al resto de la Administración Pública, concretada mediante la emisión de pareceres, requeridos u oficiosos, en los cuales se interpreta la correcta aplicación de las normas tributarias; y una *externa*, dirigida a resolver las dudas que sobre esta misma aplicación de las normas tributarias, individualmente consideradas o en su relación con el resto del ordenamiento jurídico, abriguen los contribuyentes, cualificados por un interés personal y directo frente a una situación concreta. De estas dos vertientes nos interesa desarrollar la que trasciende hacia los particulares, en el entendido de que es sobre esta actividad que se ciernen ciertas dudas en cuanto a su naturaleza y efectos.

Se ha dicho que la contestación de consultas hacia el exterior es una actividad un tanto exótica y de la que se ignora prácticamente todo: Particularmente cuál es la naturaleza y la eficacia de los actos de contestación.³⁴⁸

En nuestro ordenamiento jurídico la actividad consultiva externa de la Administración Tributaria está contemplada en el artículo 260 del Código Orgánico Tributario, conforme al cual: “Quien tuviere un interés personal y directo podrá consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación de las normas tributarias a

³⁴⁷ SANTAMARÍA PASTOR, J.A. – PAREJO ALFONSO, L. *Derecho Administrativo. La Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Centro de Estudios Ramón Arces, S.A., Madrid, 1992, p. 273.

³⁴⁸ *Idem*.

una situación de hecho concreta. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la cuestión que motiva la consulta, pudiendo expresar su opinión fundada.”

2. *Antecedentes*

La posibilidad de consultar a la Administración Tributaria está formalmente prevista en nuestro ordenamiento jurídico desde que se promulgó el primer Código Orgánico Tributario en 1982, en sus artículos 146 y siguientes.³⁴⁹ Dicho Código se inspiró, a su vez, del Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa conjunto OEA-BID³⁵⁰, en cual se le concibió como: “...un medio para asegurar la correcta interpretación y aplicación de las normas tributarias, con anterioridad al cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente.” La Comisión redactora del Modelo de Código Tributario dice además que las consultas permiten “...armonizar el interés del Fisco al rápido cobro de los tributos, con el de los particulares de actuar sobre bases seguras que los pongan a cubierto de interpretaciones desconocidas por ellos (...) En la adopción del instituto influyen también las circunstancias notorias de la complejidad y variabilidad de las normas tributarias, que hace verdaderamente dificultosa la aplicación del derecho positivo vigente y abren posibilidades a diversas interpretaciones, todas ellas provistas de fundamento.”

Como se verá, la regulación de la actividad consultiva de la Administración Tributaria hacia los particulares ha sufrido algunos cambios menores desde su incorporación a nuestro ordenamiento jurídico, siendo tal vez los más importantes, la inclusión de presupuestos explícitos de admisibilidad y la imposibilidad de impugnación de las opiniones.

3. *Presupuestos*

Los artículos 260 y 261 del Código Orgánico Tributario, regulan los presupuestos necesarios para la formulación de consultas ante la Administración Tributaria:

³⁴⁹ Venezuela. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial No. 2.992 Extraordinario del 3 de agosto de 1982.

³⁵⁰ El Comité de Alternos del Programa integrado por Álvaro Magaña (Director Ejecutivo por la OEA) y James Lynn (por el BID), confirió a una comisión de tres destacados juristas Latinoamericanos, los doctores Carlos M. Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes De Sousa y Ramón Valdés Costa, la redacción de un modelo de Código Tributario para América Latina con la asistencia de reconocidos especialistas de diferentes países de la región, a saber: Aurelio Camacho Rueda (Colombia), Enrique Piedrabuena Richard (Chile), Carlos Mersán (Paraguay), Enrique Vidal Cárdenas (Perú), Alfonso Moisés Beatriz (Salvador) y José Andrés Octavio (Venezuela). El 17 de abril de 1967, la Comisión Redactora envió al Director Ejecutivo del Programa Conjunto de Tributación OEA-BID, para ese entonces Dr. Manuel Rapoport el texto del Proyecto de Modelo de Código Tributario para América Latina junto con su Exposición de Motivos.

3.1. *Que el consultante tenga interés personal y directo en el asunto consultado*

No existe en el Código Orgánico Tributario una norma que identifique en qué consiste el “interés personal y directo” requerido para consultar, a que se refiere el artículo 260. Ante una situación que no puede resolverse por las disposiciones del Código o por las leyes tributarias especiales, ni por los principios generales del Derecho tributario, pareciera necesario acudir a las regulaciones de otras ramas jurídicas.

En este sentido, se ha dicho que debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, que define el concepto de *interesados* haciendo una remisión a los artículos 112 y 121 de la derogada Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia (LOCSJ), que a su vez desarrollaba el concepto de *interés legítimo, personal y directo*.

Sobre este concepto hubo mucha discusión en el pasado, pero luego fue perfectamente delimitado por la doctrina y la jurisprudencia, en especial en el caso líder *Cememosa*, en el cual la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo en sentencia de fecha 13 de octubre de 1988, bajo la ponencia de la Magistrada HILDEGARD RONDÓN DE SANSÓ, sostuvo que la exigencia de la legitimidad en los recursos de nulidad no alude solamente a un interés legítimo en los términos en que este concepto es manejado por la doctrina extranjera, esto es, un interés calificado, sino a una noción muy particular que se manifiesta en las tres notas que el legislador exige deben acompañar al interés, a saber, que sea legítimo, que sea personal y que sea directo.

El que el interés sea legítimo significa que no sea contrario a derecho y en segundo término, que el actor se encuentre en una especial situación de hecho frente al acto que lo haga objeto de sus efectos. Que el interés sea personal, lleva consigo que el actor debe ejercer el recurso a título propio y no en beneficio de un tercero. Finalmente, que el interés sea directo, supone que el acto impugnado debe haber sido dirigido en forma inmediata al recurrente de forma tal que la lesión que del mismo recibiera debe derivar del acto en forma no mediatizada, no admitiéndose que el afectado pueda recurrir contra el acto por un efecto secundario o ulterior del mismo.

En consecuencia, el *interesado* será toda persona jurídicamente capaz, natural o jurídica, que requiera conocer el criterio jurídico de la Administración Tributaria sobre la interpretación y aplicación de una norma tributaria a una situación de hecho concreta.

De lo expuesto puede concluirse que el interés personal y directo para consultar, es distinto al interés personal, legítimo y directo para recurrir, siendo el primero mucho más amplio que el segundo, esto es, que el universo de contribuyentes legalmente habilitados para consultar es mayor que el de los contribuyentes que lo están para recurrir.

Así, el interés personal debe vincularse, conforme a la interpretación gramatical de la norma, a la idea de que el contribuyente debe consultar en nombre propio

y no en el de terceros o en el de la colectividad entera; y el interés directo, significa que el consultante debe tener una relación directa, no refleja ni mediata, con la situación concreta que genera la duda sobre la aplicación de las normas tributarias, porque esa situación le *afecta* a él o a la persona que representa.

3.2. *Que la consulta verse sobre la aplicación de normas tributarias*

Como es obvio, la consulta dirigida a la Administración Tributaria debe versar sobre la aplicación de normas tributarias relativas a los tributos administrados por la autoridad a la que se consulta. Ello no significa, sin embargo, que el pronunciamiento respectivo no pueda trascender el restringido campo de las leyes tributarias, porque la interpretación de las normas tributarias conducirá con frecuencia a la exégesis y concatenación de éstas con otras disposiciones que no pertenecen a esta rama del Derecho, todo por virtud del principio de integridad del ordenamiento jurídico.

3.3. *Que las dudas sobre la aplicación de las normas tributarias recaigan sobre una situación de hecho concreta*

El contribuyente no puede consultar en abstracto sobre la aplicación de la ley tributaria, a partir de un simple interés intelectual o académico; por el contrario, debe hacerlo cuando la aplicación de la ley en un caso concreto en el cual se halle el sujeto pasivo ofrezca dudas u obscuridades que deben ser despejadas para resolver un problema concreto que afecta sus derechos e intereses. De allí surge precisamente su legitimación para consultar que, como hemos dicho, nace de una especial situación de hecho frente a la norma sujeta a interpretación, la cual le *afecta*. Si el contribuyente consulta en abstracto el sentido y alcance de una norma tributaria, no es posible determinar cuál es su interés en el asunto y por qué ese enunciado normativo le afecta, de modo que no hay forma de precisar su legitimación activa para consultar.

3.4. *Que el consultante exponga en detalle los hechos que motivan la consulta*

La labor consultiva de la Administración Tributaria hacia los particulares es una tarea ardua que recarga aún más las ya numerosas responsabilidades de ésta. Además, como se verá *infra*, la respuesta que debe producirse está sujeta a un plazo de treinta (30) días hábiles que, a veces por la complejidad de los asuntos, resulta exiguo. Por ello, el legislador ha querido facilitar la labor consultiva exigiendo al particular que describa en detalle la situación concreta que motiva la consulta.

Si no se cumple con esta descripción detallada de los hechos que motivan la consulta, la Administración puede y debe rechazar la consulta formulada, por incumplimiento de uno de los presupuestos establecidos en el artículo 260 del Código Orgánico Tributario.

Adicionalmente y también con el ánimo de facilitar la labor consultiva, el Código prevé, pero esta vez en forma no imperativa sino facultativa, que el consultante *podrá* expresar su propia opinión sobre el asunto, práctica que estimamos es absolutamente aconsejable y provechosa tanto para el administrado como para la Administración. Nótese pues que la descripción de los hechos es distinta de la opinión

que puede merecer el asunto al consultante y la cual éste puede expresar si lo considera conveniente (dice la norma: "...*pudiendo expresar su opinión fundada*"). No exponer esta opinión, no puede ser motivo para la no admisión de la consulta, pero francamente es muestra de negligencia, porque como se verá luego, si la Administración tributaria no responde a tiempo la consulta y el consultante hubiere aplicado la opinión fundada sobre el asunto que expuso al formular la consulta, luego no podría ser sancionado; pero si no expuso opinión alguna sobre el caso consultado, no podría operar esta eximente especial de responsabilidad penal tributaria.

3.5. *Que el consultante demuestre su cualidad y la representación que invoque*

Hemos señalado ya que el consultante debe tener interés para consultar, pero además debe acreditar la cualidad con la cual actúa, es decir, si lo hace en nombre propio, en cuyo caso el asunto que consulta debe afectarlo en forma directa a él; o si actúa en nombre de una persona jurídica o una persona física a la cual representa como tutor, curador o representante legal. En todos aquellos casos en los que no actúa en nombre propio, el consultante debe acreditar (*i.e.* probar) la representación que se atribuye. De lo contrario, la consulta puede ser declarada inadmisibile, conforme lo dispone el artículo 261.1 del Código Orgánico Tributario.

3.6. *Que se paguen las tasas asociadas a la formulación de consultas*

De acuerdo con el artículo 4.4. de la Ley de Timbres Fiscales³⁵¹, la presentación de consultas ante la Administración Tributaria causa una tasa equivalente a cinco décimas de Unidad Tributaria (0,5 UT). La consulta podría no ser admitida si no se paga esta tasa (artículo 261.2 del Código Orgánico Tributario), pero lo que ocurre en la práctica es que no se permite la presentación de la consulta si no se ha pagado previamente dicha tasa. En este punto existe una suerte de antinomia entre la regulación del artículo 261.2 del Código Orgánico Tributario y el artículo 38 de la Ley de Timbres Fiscales, porque mientras el primero autoriza a *no admitir* la consulta, el segundo establece que lo que corresponde hacer cuando no se ha pagado la tasa es paralizar el trámite hasta que ésta sea satisfecha, pero no rechazar o impedir la presentación de la consulta. Creemos que esta antinomia debe resolverse en favor de lo dispuesto en la Ley de Timbres Fiscales, porque es la ley especial en la materia y porque de acuerdo con el artículo 147 del Código Orgánico Tributario, uno de los deberes fundamentales de la Administración Tributaria es orientar a los contribuyentes, por diversos medios, en cuanto la recta interpretación y aplicación de las leyes tributarias. No admitir una consulta por la simple omisión de pago de la tasa respectiva, que es una falta menor perfectamente subsanable, contradice ese deber de orientación impuesto a la Administración Tributaria.

³⁵¹ Venezuela. Ley de Timbres Fiscales. Gaceta Oficial No. 6.150 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014.

3.7. *Que no existan recursos pendientes o averiguaciones fiscales abiertas en relación con el asunto objeto de la consulta*

La consulta tributaria no es un mecanismo para influenciar la decisión de un recurso administrativo pendiente, ni tampoco para impedir o suspender el ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación de la Administración Tributaria. Por lo tanto, si hay un procedimiento administrativo pendiente de primer (constitutivo) o segundo grado (recurso) que tiene el mismo objeto o que está vinculado de manera directa con el objeto de la consulta, ésta no será admitida (artículo 262.3 del Código Orgánico Tributario).

4. *Organización*

El artículo 260 del Código Orgánico Tributario se refiere a la Administración Tributaria y no a un organismo en particular. En ese orden de ideas consideramos que al referirse a la Administración Tributaria el legislador adopta un concepto amplio y hace alusión a todos los órganos que administren tributos regulados, directa o supletoriamente, por el Código Orgánico Tributario, conforme lo dispone éste en su artículo 1.

En nuestro caso, nos interesa referirnos a la labor consultiva de la Administración Tributaria nacional que se cumple en el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera Tributaria (SENIAT) con ocasión de los tributos administrados por éste.

En el caso del SENIAT, y atendiendo a las disposiciones de la Resolución No. SENAT/2015-008 del 3 de febrero de 2015, mediante la cual se reorganiza la Gerencia General de los Servicios Jurídicos, ésta es competente para:

- i) Coordinar con los entes y organismos competentes, las investigaciones jurídicas que tengan relación e incidencia con la Administración Aduanera y Tributaria.
- ii) Presentar los análisis de la normativa aduanera y tributaria, propuestas de modificaciones a las leyes, decretos, reglamentos y demás actos normativos; verificar su eficacia, opinar y recomendar sobre las mismas.
- iii) Fijar lineamientos para interpretar, unificar y supervisar la aplicación de la normativa aduanera y tributaria.
- iv) Asistir y asesorar a las demás dependencias del SENIAT en materia de interpretación y aplicación de las leyes, decretos, reglamentos y demás actos normativos vinculados con la materia aduanera y tributaria.
- v) Evacuar de oficio o a petición de las dependencias del SENIAT, las consultas sobre interpretación de normas aduaneras y tributarias, las cuales serán de obligatorio cumplimiento para éstas si así lo dispone el Superintendente del SENIAT.
- vi) Evacuar las consultas formuladas por quienes tuvieren interés personal y directo, en cuanto a la interpretación y aplicación de las normas tributarias y aduaneras en situaciones concretas.

- vii) Revisar los criterios jurídicos en materia aduanera y tributaria y estudiar la procedencia de su modificación.
- viii) Asesorar, supervisar, evaluar y coordinar la unificación y la debida aplicación por parte del nivel normativo y operativo, de la normativa aduanera y tributaria, así como de los criterios de interpretación jurídica emanados de la Gerencia General de los Servicios Jurídicos.

Dentro de las atribuciones enumeradas, como se advierte, existe una labor consultiva desarrollada en el propio seno de la Administración Tributaria, otra que trasciende hacia distintos órganos de la Administración Pública y, finalmente, una que va dirigida hacia los contribuyentes, que es justamente el objeto de nuestro análisis. Asimismo, la labor consultiva puede ser desarrollada por vía general, a saber, mediante la divulgación de la doctrina tributaria, o a través de la intervención en la elaboración de proyectos de leyes, reglamentos, instructivos, etc.; o por vía particular, mediante la resolución de consultas sobre asuntos concretos planteadas por entes de la propia Administración Tributaria, de la Administración Pública en general o de los particulares.

5. *Naturaleza de la actividad consultiva de la Administración Tributaria*

Como ha quedado expuesto, la labor consultiva de la Administración Tributaria, incluso aquella que trasciende hacia los particulares, es parte de la actividad consultiva de la Administración Pública en general, por lo que, en principio, comparte las características de dicha actividad. Pero aquí es necesario distinguir entre el acto de consultar a la Administración y la respuesta dada a la consulta planteada.

5.1. *Naturaleza de la consulta*

Las consultas dirigidas a la Administración Tributaria por los particulares cualificados por un interés personal y directo, y referidas a un caso concreto, persiguen obtener un pronunciamiento, dictamen u opinión sobre la interpretación y correcta aplicación de una norma de carácter tributario, aisladamente considerada o en su conexión con el resto del ordenamiento jurídico. Como antes hemos sostenido y esto es trascendental, solicitar la opinión de la Administración Tributaria para un caso concreto, con base en las disposiciones del Código Orgánico Tributario, es un *derecho*.

Conviene señalar, sin embargo, que ha habido discusión en cuanto a la naturaleza jurídica de la consulta, y se ha dicho que al respecto existen cuatro posiciones: (i) algunos autores consideran que la consulta tributaria es una manifestación del del derecho de petición, que en nuestro ordenamiento jurídico está regulado en el artículo 51 de la Constitución;³⁵² (ii) otros indican que las consultas tributarias son

³⁵² Venezuela. Constitución. Gaceta Oficial No. 5.908 Extraordinario 19 de febrero de 2009. “Artículo 51. 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.”

similares a las disposiciones interpretativas en materia tributaria o a las circulares administrativas; (iii) un tercer grupo afirma que la consulta tributaria es un derecho público subjetivo de los ciudadanos a obtener una respuesta de la Administración en cuanto a la interpretación de las leyes tributarias; (iv) y un último grupo señala que se trata de una simple facultad que el ordenamiento jurídico reconoce a los contribuyentes.³⁵³

No creemos que la consulta tributaria pueda concebirse como una derivación del derecho de petición y en eso coincidimos con ADAME MARTÍNEZ³⁵⁴, porque el derecho de petición tiene rango constitucional y es genérico, es el derecho de plantear toda clase de peticiones *legítimas* y obtener oportuna y adecuada respuesta, ante cualquier ente público; la consulta tributaria, en cambio, es un derecho legalmente consagrado y es muy *específico*, porque no se trata de plantear cualquier petición frente a la Administración Tributaria, sino únicamente solicitudes de opinión sobre la interpretación y aplicación a un caso concreto de la normativa tributaria.

Tampoco pueden asimilarse las consultas tributarias a las circulares, porque estas son manifestaciones de juicio de la Administración que no son rogadas, sino oficiosas, y que no regulan casos específicos sino situaciones generales. Las consultas tributarias sólo pueden ser planteadas por los interesados en relación con un asunto concreto que afecta sus derechos e intereses, y eso es precisamente lo que los legitima para consultar. Aun cuando la opinión emitida puede servir de orientación al resto de los sujetos pasivos que estén en una situación de hecho similar, porque pasa a convertirse en *doctrina* de la Administración Tributaria; la vocación original de la respuesta no esa, sino opinar sobre el planteamiento efectuado por el interesado para su situación particular.

Por último, consideramos que la consulta tributaria no puede concebirse como una simple facultad, porque como se verá más adelante, la consulta debe ser respondida y si eso no ocurre, el interesado no puede ser sancionado por haber seguido una interpretación de la ley que luego es calificada como incorrecta por la Administración Tributaria activa. No sólo existe entonces el derecho a consultar, sino también el derecho a obtener respuesta expresa o en caso contrario, el derecho a resultar protegido con una eximente de responsabilidad penal tributaria, cuando la Administración Tributaria no ha respondido y el sujeto pasivo ha seguido su propio criterio. El ejercicio de una simple facultad no podría tener un efecto como ese, que sin la menor duda está vinculado con la protección de principios superiores que informan la actuación de los órganos administrativos, como la transparencia y la buena fe, conforme a los artículos 141 de la Constitución, 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública y 9 de la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos y desde luego con el valor fundamental de la seguridad jurídica, previsto en el artículo 299 de la Constitución.

³⁵³ ADAME MARTÍNEZ, F.D. *La consulta tributaria*. Dodeca-Comares, Granada, 2000, p. 1.

³⁵⁴ *Ibid.* pp. 10-14.

5.2. Naturaleza de la respuesta

El pronunciamiento proferido por la Administración Tributaria se basa en los principios generales que disciplinan la hermenéutica o interpretación de las leyes. En el caso concreto de las leyes tributarias, se adicionan a las reglas interpretativas previstas en el artículo 4 del Código Civil³⁵⁵ las del propio Código Orgánico Tributario, previstas en su artículo 5, a saber, que 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 contenidos en las normas tributarias.

Admite así la ley tributaria el uso del *(i)* método *gramatical* o *exegético*, definido por el referido artículo 4 del Código Civil, como el que atiende al significado propio de las palabras según la conexión de ellas entre sí; *(ii)* el método *objetivo* o de la *ratio legis*, por el cual se indaga en la construcción misma de la norma, desechando cualquier interpretación absurda o contradictoria con los propios términos en que la disposición normativa ha sido redactada, o con el entorno normativo en el que la misma se encuentra inserta; *(iii)* el método *subjetivo*, por cuya virtud el exégeta debe descubrir cuál ha sido la intención del redactor de la norma, según los propósitos expresados en la exposición de motivos de la ley que se trate, en los diarios de debate del órgano legislativo, en los considerandos del decreto, si fuere el caso, y en fin, en todos los documentos, informes y dictámenes que hayan precedido a la emisión del acto normativo; y, finalmente, *(iv)* el método *histórico*, conforme al cual la norma jurídica debe entenderse según el contexto histórico, político y social en cual se aplica, en atención a que el derecho, como ciencia social que es, debe adaptarse constantemente a los cambios acaecidos en dicho contexto; *(v)* y la interpretación *económica*, una metodología que permite al intérprete ir más allá de la apariencia formal de los negocios jurídicos, para determinar su verdadera o real sustancia económica.

Así pues, la actividad consultiva de la Administración Tributaria es, como el resto de la actividad consultiva de la Administración y salvo las diferencias que se verán más adelante, una labor de interpretación jurídica que facilita la aplicación de las leyes tributarias tanto para la Administración activa como para los administrados.

Con respecto a la naturaleza de los actos mediante los cuales se desarrolla la actividad consultiva de la Administración Tributaria, hacia los particulares, la jurisprudencia ha sostenido lo siguiente: “*Dispone el Código Orgánico Tributario, en el artículo 146 (hoy 260), que quien tuviere un interés personal y directo podrá consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación de las respectivas normas a una situación concreta, a cuyos efectos deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos del asunto que motiva la consulta, y podrá asimismo expresar su opinión fundada. Ahora bien, como acertadamente lo afirma el*

³⁵⁵ Según el cual: “a la ley debe atribuírsele el sentido que aparece evidente de sus palabras, según la conexión de éstas entre sí y la intención del legislador.”

*tribunal de origen, la consulta evacuada en atención a esta facultad concedida a la Administración, y el correlativo derecho consagrado para el contribuyente, es un acto cuyo contenido, sin embargo, no crea obligaciones ni para el administrado ni para la administración, pudiendo ésta variar el concepto expresado en la consulta, en cuyo caso la consecuencia -favorable al administrado- es que, de seguir el criterio expresado previamente 'por la Administración, no sería objeto de sanción alguna como lo establece el artículo 148. Igual consecuencia positiva para el contribuyente se produce cuando la consulta formulada no es contestada en el plazo legal, el cual, según el artículo 147, será concedido a la Administración en leyes especiales y, en su defecto, dicho plazo será de treinta (30) días'.*³⁵⁶

Ahora bien, las opiniones emitidas por la Administración a requerimiento de los particulares tienen el carácter de actos administrativos, por lo que conviene definir, primeramente, qué entendemos por tales. El acto administrativo es una declaración concreta y unilateral de voluntad, de juicio o de conocimiento de un órgano de la Administración en ejercicio de una potestad administrativa³⁵⁷, o como establece el artículo 7 de nuestra Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, una declaración de carácter general o particular (criterio *material*) emitida de acuerdo con las formalidades y requisitos establecidos en la Ley (criterio *formal*) por los órganos de la Administración Pública (criterio *orgánico*).

El profesor BREWER-CARÍAS, con absoluta razón, rechaza la existencia: "(...) de un criterio único y mágico para definir el acto administrativo -esencialmente heterogéneo en su forma y contenido- y conduce a propugnar la definición del acto administrativo a través de una mezcla de criterios: el orgánico, el material, el formal. En esta forma, acto administrativo, es entonces, el acto de carácter sublegal (he aquí el criterio formal) emanado en primer lugar, de los órganos del Poder Ejecutivo (he aquí el criterio orgánico), en ejercicio de todas las funciones estatales legislativas, de gobierno, administrativas y jurisdiccionales; en segundo lugar, de los órganos del Poder Legislativo en ejercicio de la función administrativa (he aquí el criterio material); y en tercer lugar, de los órganos del Poder Judicial en ejercicio de la función administrativa y legislativa (he aquí también, el criterio material) (...) estimamos que no puede utilizarse con rigidez, ni el criterio orgánico ni el criterio material para definir el acto administrativo, por lo que debe utilizarse un criterio mixto, comprendido de elementos orgánicos, materiales y formales."³⁵⁸

Cuando la actividad consultiva se produce dentro de un procedimiento administrativo, como apoyo para la emisión del acto administrativo definitivo que afectará los derechos subjetivos o intereses legítimos de un particular, es un acto de la Administración pero no un acto administrativo propiamente dicho, porque no se

³⁵⁶ Cf. S. CSJ/SPA 9 de junio de 1988 caso: *Polipropileno de Venezuela Propilven*, consultada en original.

³⁵⁷ DIEZ, M.M. *O.c.*, p. 77.

³⁵⁸ BREWER-CARÍAS, A.R. "El problema de la definición del acto administrativo". *Libro Homenaje al Dr. Eloy Lares Martínez*. UCV, Caracas, 1984, pp. 40-41.

dirige al administrado, ni produce efectos jurídicos *directos* con respecto a éste. Pero cuando esa opinión la emite la Administración Tributaria a través de un cauce formal previsto en la ley, a requerimiento de una persona (física o jurídica), cualificada por un interés particular con respecto al asunto consultado, porque la resolución que se adopte le afecta al precisar la interpretación de la ley tributaria en un caso concreto, entonces no hay duda de que esa opinión es un acto administrativo, concretamente una manifestación de juicio de la Administración.

6. *Incidencia sobre los particulares*

No obstante que, como se ha dicho, no existen diferencias sustanciales entre la actividad consultiva ordinaria de la Administración y la actividad consultiva de la Administración Tributaria, deben sin embargo destacarse algunas especificidades de esta última.

La más obvia de las particularidades que reviste la labor consultiva de la Administración Tributaria, es que la misma es incitada por los particulares dotados de una especial cualificación que atañe a su interés personal y directo en el asunto consultado, sobre lo cual ya hemos abundado *supra*, y en ejercicio de un derecho que le otorga el Código Orgánico Tributario. Por otra parte, la consulta evacuada no se queda en el ámbito interno de la Administración, sino que trasciende hacia el exterior, ilustrando al sujeto consultante sobre el parecer que, en relación al caso concreto, tiene la autoridad tributaria.

En general y como se ha visto, los dictámenes de la Administración consultiva van dirigidos hacia la Administración activa, pues la primera actúa a modo de asesor jurídico de la segunda, y es por ello que los pareceres emitidos en tal función no tienen incidencia directa sobre los particulares. Tan interna es esta labor que, en ocasiones, los dictámenes pueden tener carácter reservado o confidencial.

En el caso de las consultas tributarias que analizamos, al no quedarse la actividad consultiva en el ámbito de la Administración Tributaria, surgen dudas en cuanto a los efectos que ésta genera en la esfera jurídico-subjetiva de los consultantes, en caso de que el parecer emitido sea contrario a sus expectativas.

Para despejar esta interrogante debe señalarse, en primer lugar, que la Administración Tributaria al pronunciarse sobre la aplicación que debe darse a una ley, orienta al contribuyente e indirectamente a la propia Administración activa, pero no le impone un modo de actuar al particular consultante, de modo que éste puede acoger el criterio emitido o separarse de él; claro está, en este último caso, el sujeto consultante corre el riesgo de sufrir reparos de las autoridades tributarias en el futuro. El Código Orgánico Tributario no establece que el dictamen de la Administración Tributaria es vinculante, ni para ella ni para el consultante; cosa distinta es que ambos deberían atenerse a lo expuesto en la opinión respectiva, uno por razones de transparencia, seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe, y el otro porque no hacerlo supone el riesgo de ser objeto de un reparo.

La Administración Tributaria en ejercicio de la función consultiva, no resuelve el caso planteado por el particular con carácter definitivo, sólo le indica un camino a seguir en la interpretación de la ley. Su labor es de apoyo al contribuyente en la

correcta interpretación y aplicación de las leyes tributarias. La opinión o dictamen emitido jamás puede crear una situación de hecho o de derecho en el consultante pues de él la única consecuencia que se deriva es el conocimiento de cómo aplicará la autoridad tributaria la norma sometida a estudio. Evidentemente, la consulta evacuada genera en el contribuyente la creencia, *bona fide*, de que el criterio aplicado al caso concreto es el correcto; y así debe ser pues la Administración siempre está sometida los principios de transparencia, buena fe, seguridad y confianza legítima en sus actuaciones, de acuerdo con los artículos 141 y 299 de la Constitución, 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública y 9 de la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos.

En tercer lugar, el acto de la Administración consultiva, al carecer de efectos decisorios y de las prerrogativas de ejecutividad y ejecutoriedad, agota su existencia al ser emitido, de tal suerte que ninguna acción puede ser cumplida con base al mismo por la Administración activa si el particular consultante se aparta de su contenido. En este caso será necesario, como en cualquier otro en que no hubiese existido la consulta previa, que la Administración activa ejecute sus competencias de fiscalización y determine, mediante los procedimientos de ley, la existencia de un importe tributario que no ha sido pagado y la existencia infracciones a las leyes tributarias cometidas por el contribuyente o el responsable.

La doctrina española, al interpretar la jurisprudencia del Tribunal Supremo de este país, ha señalado que la naturaleza legal del acto de contestación sólo depende de su contenido sustancial, según sus condiciones intrínsecas y por ello cuando se trata de resoluciones limitadas a resolver una consulta, se ha considerado que carecen de las notas esenciales del verdadero acto administrativo, por lo que no serían impugnables; pero cuando a través de la actividad consultiva se declaren o se limiten derechos subjetivos de los administrados o se trate de informes que resuelvan peticiones concretas que afecten los derechos del reclamante, hay que admitir su impugnabilidad. De ahí que en la práctica sea necesario examinar casuísticamente la naturaleza de la consulta y el auténtico contenido de la respuesta.³⁵⁹

Se ha discutido en la doctrina si la Administración Tributaria puede fiscalizar y determinar la obligación tributaria en un caso concreto, contrariando el criterio que previamente había expresado al responder una consulta, al mismo sujeto pasivo al que ahora impone un reparo. A este respecto coincidimos con lo que expone BETTY ANDRADE: “La armonización de los principios de indisponibilidad del tributo, seguridad jurídica e irretroactividad de los actos administrativos, únicamente puede lograrse partiendo del hecho de que los sujetos integradores de la obligación tributaria se encuentran en una situación de igualdad frente a la Ley, y que los actos de la Administración no pueden conducir a la remisión del tributo, o a la creación de hechos generadores no contemplados en la normativa correspondiente. Por otra

³⁵⁹ SANTA MARÍA, J.A.-PAREJO ALFONSO, L. *O.c.*, p. 275, citando sentencias del Tribunal Supremo Español del 09 de febrero de 1981 (Ar. 597) y del 11 de diciembre de 1984 (Ar. 6536).

parte, las consultas de la Administración Tributaria que son evacuadas a los contribuyentes, en relación con un caso concreto, deben revestir ciertas consecuencias jurídicas que impidan a los organismos competentes, emitir pronunciamientos erróneos, que violen, directa o indirectamente, el derecho de los ciudadanos de prever las consecuencias jurídicas de sus actos. En este sentido, entendemos que los dictámenes emanados de la Administración Consultiva no pueden liberar al contribuyente de la obligación legal que tiene de pagar un tributo determinado. En definitiva, si nace el hecho imponible, el sujeto pasivo estará obligado al pago del tributo, sin importar las consideraciones de la Administración, ya que esta última se encuentra igualmente sometida a los mandatos de la Ley.³⁶⁰

Ahora bien, la actuación de la Administración Tributaria que desdice de su propio criterio es completamente reprochable y violatoria de los principios de transparencia, buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima, que gobiernan la actuación de los entes administrativos, conforme a los artículos 141 y 299 de la Constitución, 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública y 9 de la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos. Esta conducta no sólo es reprochable, sino que puede ocasionar daños susceptibles de ser indemnizados por vía de responsabilidad objetiva o subjetiva de la Administración, según sea el caso.

Tampoco, y como ya hemos visto, cabría la imposición de sanciones por el ilícito que habría cometido el sujeto pasivo al seguir el criterio de la Administración. Pero a pesar de todo lo anterior, no puede olvidarse que la obligación tributaria es una obligación *ex lege* y como tal no puede ser desconocida ni siquiera por el ente exactor, porque la relación jurídico-tributaria es un vínculo obligacional triangular donde acreedor y deudor se hayan -ambos- sometidos al imperio de la ley. El hecho imponible no nace por la voluntad de alguno de los sujetos de esa relación jurídico-tributaria, sino cuando se materializa empíricamente el presupuesto normativo (*i.e.* el hecho imponible), sin que para nada interese cuál es la voluntad del acreedor o el deudor del tributo. Luego entonces, la emisión de una opinión o dictamen legal no puede cambiar, alterar o suspender la voluntad del legislador y las consecuencias que desencadena la ocurrencia del hecho imponible.

7. *El plazo para la respuesta*

Normalmente, la actividad consultiva de la Administración se desenvuelve y materializa en plazos razonables, atendiendo a la urgencia del asunto consultado y a su complejidad. Al contrario, la actividad consultiva de la Administración Tributaria está sujeta a un plazo perentorio de treinta (30) días hábiles según el artículo 263 del Código Orgánico Tributario.

La consecuencia de que la Administración tributaria no evacue la consulta en el lapso señalado es una especie de *silencio positivo* con respecto al parecer sustentado

³⁶⁰ ANDRADE, B. "Efectos Jurídico-Económicos de las Consultas emanadas de la Administración Tributaria." *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 1999, No. 85, p. 99.

por el consultante en su solicitud de opinión, en el sentido de que éste puede seguir su propia interpretación de la ley en el caso concreto sin que sea posible imponerle luego sanción alguna por ello, en el supuesto de que hubiere cometido alguna infracción, tal como claramente se desprende del contenido del artículo 264, aparte único, del Código Orgánico Tributario.

8. *Eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios*

Hemos dicho que ningún derecho subjetivo puede ser adquirido por el administrado consultante con ocasión del parecer emitido por la Administración Tributaria. Sin embargo, es sin duda una injusticia que el particular actúe en conformidad con la opinión de la autoridad tributaria y luego sea sancionado por haber infringido una ley tributaria como consecuencia de su apego a dicha opinión.

En el ámbito del derecho administrativo en general han sido objeto de estudio las consecuencias que se derivan de los actos de la Administración activa que luego son contrariados por ésta en perjuicio de los administrados, por una actuación posterior. Se trata aquí de la doctrina de los actos propios o del *estoppel* anglosajón, resumida en el viejo aforismo latino *venire contra factum proprium non valet*. Según enseña MAIRAL, autor de una excelente monografía sobre el tema, en sus relaciones jurídicas los particulares adoptan posiciones o siguen cursos de acción que luego descubren que son inconvenientes para sus propios intereses. Así entonces, procuran desdecirse y quienes habían confiado en el mantenimiento de la posición inicial de su contraparte para adoptar sus propias resoluciones, se ven sorprendidos ante el cambio inusitado de posición que defrauda sus expectativas y puede, incluso, generarles pérdidas o privarlos de un lucro esperado.³⁶¹

Si bien es cierto que el derecho no puede prohibir que las personas vuelvan sobre sus pasos para tratar de corregir sus actuaciones erróneas, ni es posible pretender una coherencia impoluta en la conducta de los sujetos; es lo deseable, sin embargo, que exista un principio de autovinculación, que permita una cierta tranquilidad en el ámbito de las relaciones interpersonales, sancionando las contradicciones constantes y aviesas, producto de subterfugios y maniobras tendentes a generar incertidumbre en los demás, para obtener provecho propio.

En el caso de la Administración Pública, nadie pone en duda la facultad exorbitante de la autotutela administrativa en sus diversas manifestaciones, que le permite a ésta modificar, corregir, revocar o anular sus propias actuaciones con el único obstáculo de los derechos subjetivos e intereses legítimos de los particulares, siempre y cuando éstos no pretendan derivarse de una actuación absolutamente nula.

Como es sabido, la Administración, a diferencia de los administrados, tiene la potestad de revisar sus propias actuaciones sin acudir para ello a los órganos jurisdiccionales. Constituye esta facultad, una de las tres vertientes de la *potestad de*

³⁶¹ MAIRAL, H. *La doctrina de los propios actos y la Administración Pública*. Depalma, Buenos Aires, 1988, p. 1 y ss.

autotutela, la cual se configura por la potestad revisora -a la que estamos aludiendo- la de actuación de oficio y la de ejecución de sus propias actuaciones. En este sentido, el artículo 90 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, dispone que: “El órgano competente para decidir el recurso de reconsideración o el jerárquico, podrá confirmar, modificar o revocar el acto impugnado, así como ordenar la reposición en caso de vicios en el procedimiento, sin perjuicio de la facultad de la administración para convalidar los actos anulables”.

La precitada disposición puede ser disgregada en las cinco potestades fundamentales en las cuales se manifiesta la autotutela administrativa en los procedimientos administrativos, a saber:

- i) La potestad de *confirmar*, esto es, de ratificar y asumir como propios los argumentos de hecho y de derecho que fundamentan la decisión del inferior jerárquico, sometida a revisión, manteniendo incólume la voluntad del órgano del cual emanó el acto administrativo.
- ii) La potestad de *revocar* en sentido amplio que comprende a su vez, la potestad revocatoria *estricto sensu* por cuya virtud la Administración retira o extingue los efectos de los actos administrativos que son contrarios al interés que ella tutela y que no hayan hecho nacer derechos subjetivos o intereses particulares, legítimos y directos en un administrado, y la potestad anulatoria, mediante la cual el órgano administrativo revoca los proveimientos administrativos afectados por un vicio de nulidad absoluta.³⁶²
- iii) La potestad de *reponer* el procedimiento en caso de que el mismo se encuentre afectado de vicios formales de tal magnitud que no puedan ser convalidados y que ameritan un nuevo trámite del asunto.
- iv) La potestad *convalidatoria* o de *saneamiento*, mediante la cual la Administración subsana los vicios procedimentales -para no incurrir en las llamadas reposiciones inútiles- o los vicios del acto calificables como intrascendentes o que sólo lo hacen anulable.
- v) Y, finalmente, la potestad *modificatoria*, en uso de la cual el jerarca, al asumir el control del acto, lo hace con *plena competencia*, conociendo tanto de los hechos como del derecho, pudiendo en consecuencia apreciar nuevamente las circunstancias fácticas del caso, dándoles una nueva calificación jurídica o, manteniendo la apreciación de los hechos realizada por el inferior, aplicar normas distintas a las invocadas erróneamente por éste.

Sin embargo, toda vez que la Administración actúa en busca de la satisfacción del interés colectivo, es de presumir que sus cambios de posición sólo pretenderán

³⁶² RONDÓN DE SANSÓ, H. “Las Potestades de la Administración en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos”. *El Procedimiento Administrativo. Archivo de Derecho Público y Ciencias de la Administración*, UCV, Caracas, 1983, Vol. IV / SAYAGÜÉS, L. E. *Tratado de Derecho Administrativo*, Montevideo, 1986, p. 516 y ss.

satisfacer mejor éste. Lo cierto es, no obstante, que la constancia e intensidad con la que incide la Administración en la vida de los particulares, su omnipresencia y omnipotencia en la vida cotidiana de los administrados, hace que éstos, normalmente, depositen su confianza en las actuaciones de aquélla, de tal manera que es razonable esperar una coherencia y constancia mayor que la aspirada en el ámbito de las relaciones privadas.

Se ha dicho que la Administración puede contradecir su conducta anterior cuando ésta es jurídicamente ineficaz por adolecer de un vicio de ilegitimidad, pero en opinión de MAIRAL³⁶³, a quien seguimos muy de cerca en este punto, esta conclusión es demasiado simplista en cuanto pasa por alto la frecuencia con que la validez de una determinada conducta administrativa constituye cuestión opinable ante el entrecruzamiento, la falta de precisión o la ambigüedad de las normas aplicables.

La doctrina de los actos propios puede ofrecer una solución justa en los casos en los cuales la interpretación inicial no era evidentemente contraria a derecho, sino que se trataba de una exégesis preliminar de las disposiciones aplicables, razonablemente acertada. El autor que citamos señala que en aquellas situaciones en que la conducta administrativa posteriormente declarada ilegítima motivó un cambio en la conducta del particular, la doctrina del *estoppel* propia del *common law*, puede servir para aceptar la nueva interpretación de la Administración pero dejando a salvo el derecho del particular de demandar una indemnización por los daños y perjuicios causados, o bien repartiendo equitativamente la responsabilidad entre la Administración y el administrado.³⁶⁴

³⁶³ MAIRAL, H. *La doctrina... Cit.* p. 138 y ss.

³⁶⁴ En materia de responsabilidad patrimonial de la Administración, el Consejo de Estado francés ha dicho que en general, que si se puede reprochar un comportamiento defectuoso a la autoridad que ha hecho manifiesta una posición sobre determinado asunto y esta falta ha causado un daño, la persona que sufrió el daño puede demandar su indemnización. El Consejo de Estado califica como promesa la manifestación de voluntad de comprometerse a realizar un acto, celebrar un contrato o dar a alguien algún beneficio o algún estatus particular. De modo pues que, si no se respetan los compromisos reales asumidos por la Administración con respecto a los administrados cuya actividad busca orientar, estas faltas comprometen su responsabilidad (CE, 25 juin 1954, *Otto*). Por el contrario, varios incentivos y una promesa de bonificaciones relacionados con un proyecto de establecimiento, no acompañados de un compromiso relacionado con la aprobación de la venta del terreno necesario para su realización, no pueden considerarse promesas incumplidas para aprobar esta venta (CE, 13 mars 1985, *Sté Barlocher-France Production SARL*, n° 16173). Lo mismo ocurre con una propuesta simple sobre la posibilidad de prever una ejecución que forme parte de un proyecto de reconstrucción de un casco urbano, ya que no incluye ningún compromiso específico (CE, 16 octobre 1992, *SA Garage de Garches*). La Administración no comete una falta al abstenerse de llevar a cabo un compromiso que era ilegal, pero sí al ejecutar este compromiso (CE 24 avril 1964, *Sté des Huileries de Chauny*, en este caso se otorgó una garan-

Con respecto a las consultas MAIRAL se pregunta si puede la Administración desconocer la respuesta dada por escrito a la interrogante planteada por el particular acerca del sentido de las normas que ésta aplica y, de tal manera, modificar su criterio al respecto en detrimento de aquél. El autor señala que el asunto se ha planteado con mayor intensidad en la materia fiscal, siendo contradictorias las respuestas dadas pues, en un caso se consideró la respuesta como un acto administrativo y, por ende, estable³⁶⁵ y en otro se le negó tal carácter y el consiguiente efecto vinculante.³⁶⁶ El problema no es, según el autor, que se califique el parecer o dictamen como un acto administrativo a los efectos de la aplicación del *estoppel*, sino decidir si la respuesta dada configura un *venire contra factum proprium*. Para la solución de los diversos casos que pueden plantearse, el autor propone las siguientes reglas:

- i) En caso de que el particular modifique su posición jurídica sobre la base de la respuesta dada por la Administración, ésta debería verse impedida de cambiar su criterio en detrimento de aquél.
- ii) Si el particular no modificó su situación, la Administración podrá cambiar su criterio, pero la anterior respuesta servirá de eximente de responsabilidad para el particular que se atuvo a ella; así, quien no pagó un tributo basándose en la respuesta emitida por la Administración, podrá serle exigido el pago del mismo, pero no podrá aplicársele multa alguna.
- iii) La regla anterior tendrá como excepciones las respuestas claramente contrarias a derecho y las emitidas por funcionarios notoriamente incompetentes.

En nuestro derecho positivo, el artículo 11 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, dispone que los criterios establecidos por la Administración pública podrán ser modificados, pero la nueva interpretación no podrá aplicarse a situaciones anteriores, salvo que fuere más favorable a los administrados y que, en todo caso, la modificación de los criterios no dará derecho a la revisión de los actos definitivamente firmes.³⁶⁷ Consagra el precitado artículo, como se advierte, tres principios: (i) que la Administración puede cambiar sus criterios; (ii) que tales cambios no pueden aplicarse a situaciones anteriores, salvo que fueren más beneficiosos a los administrados y (iii) que la revisión de los criterios no puede conducir a la revisión de los actos administrativos definitivamente firmes.³⁶⁸

tía a los fabricantes ante una posible caída de los precios para incitarlos a comprar un producto más allá de sus necesidades normales).

³⁶⁵ Cf. Tribunal Fiscal Argentino, caso: *Indumetal*. *Revista Impuestos*, 1976, p. 1040.

³⁶⁶ Cf. Tribunal Fiscal Argentino, caso: *Frigorífico Mellino*. *Revista Impuestos*, 1978, p. 945.

³⁶⁷ Cf. S. CPCA, 19 de marzo de 1987, caso: *Hughes Services de Venezuela*, bajo la ponencia de la Magistrado Dra. Cecilia Sosa, consultada en la *Revista de Derecho Público*, Editorial Jurídica Venezolana, No. 30, p. 111.

³⁶⁸ Sobre el alcance y contenido de esta norma, consúltese: BRICEÑO LEÓN, H. "El valor del precedente administrativo en el derecho administrativo venezolano". *Dere-*

Por su parte, la legislación tributaria nacional acoge la doctrina de los propios actos en cuanto a la eximente de responsabilidad si el particular sigue la doctrina de la Administración o si ésta no responde en el plazo que tiene para hacerlo y el administrado sigue el criterio que expresó en su consulta³⁶⁹. Así lo señala el artículo 264 del Código Orgánico Tributario, en los siguientes términos: “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. Tampoco podrá imponerse sanción en aquellos casos en que la Administración Tributaria no hubiere contestado la consulta que se le haya formulado en el plazo fijado, y el consultante hubiere aplicado la interpretación acorde con la opinión fundada que haya expresado al formular la consulta.”

Nótese que esta eximente de responsabilidad opera cuando el consultante sigue la opinión de la Administración Tributaria y también cuando ha formulado una consulta y no recibe respuesta en el plazo de treinta (30) días hábiles previsto en el Código; pero en este último supuesto es necesario, para que opere la eximente, que el consultante haya expresado su propia opinión sobre el asunto al consultar a la Administración Tributaria, y sea esa opinión propia la que haya seguido en la aplicación de la ley tributaria.

Es lógico que así sea porque la consulta, acompañada de la opinión propia del consultante sobre el asunto, excluye la culpabilidad porque suprime la conciencia de la antijuridicidad de la conducta. Como afirma la mejor doctrina: “...la culpabilidad puede ser definida como la reprochabilidad del comportamiento antijurídico del sujeto consciente y libre que, pudiendo actuar de conformidad con el derecho, dirigió su voluntad hacia el hacer ilícito despreciando así el mandato coercitivo impuesto por la norma jurídica.”³⁷⁰

No puede haber entonces una actuación consciente y libre dirigida a infringir el ordenamiento jurídico, en quien de manera expresa, transparente y de buena fe con-

cho Procesal Administrativo. 1^{ra}. Jornadas Centenarias del Colegio de Abogados del estado Carabobo. Vadell Editores, Valencia, 1995.

³⁶⁹ En Francia, donde podría afirmarse que la legislación tributaria es casi siempre favorable a la Administración, el artículo L80A del Libro de Procedimientos Fiscales, dispone que: “Desde que el contribuyente ha aplicado una ley tributaria según la interpretación que la Administración ha dado a conocer a través de sus instrucciones o circulares publicadas y que no ha revocado para la fecha de las operaciones en cuestión, ésta no podrá proseguir un reparo sosteniendo una interpretación diferente.” Traducción libre del texto consultado en: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEX/T000006069583/LEGISCTA000006163093/#LEGIARTI000037312533. Véase también: CE *Plén.* 18 mars 1988, 73 693, *Min. c/Firino-Martell*. DAVID, C. – FOUQUET, O. *et all. Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*. Dalloz, 2003, 4^e édition, pp. 177-194.

³⁷⁰ WEFER, C. *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*. Editorial Globe, Caracas, 2010, p. 360.

sulta a la Administración sobre la interpretación y aplicación de la norma tributaria, y además expresa al respecto su propia opinión, bajo la convicción de que ese parecer es ajustado a derecho y no infringe, por tanto, el ordenamiento jurídico.

9. *Responsabilidad de la Administración Tributaria*

El haber incumplido obligaciones o deberes formales de naturaleza tributaria siguiendo el parecer de la Administración Tributaria, no es una conducta antijurídica que de lugar a la imposición de sanciones, tal como lo dispone el artículo 264 del Código Orgánico Tributario. Pero esta norma no resuelve lo que sucede cuando el particular sigue la interpretación dada por la Administración y con ello deja de pagar un tributo que luego deberá cancelar sin que lo hubiere previsto, con lo cual su situación patrimonial resultaría, por virtud del nuevo criterio de la Administración, lesionada. Creemos que en este caso no sólo no podría imponerse sanción alguna por mandato expreso de la norma, sino que además no podría liquidarse intereses de mora, porque la mora está indisolublemente asociada al incumplimiento *culposo* de la obligación, y en este caso el incumplimiento no deriva de la culpa del deudor, sino del hecho de haber seguido el criterio de la Administración Tributaria o de haber aplicado su propia interpretación de la ley ante la falta de respuesta oportuna de aquélla frente a la consulta formulada por el interesado. Además de lo anterior, también hay un daño y la pregunta es si el mismo es resarcible.

El cambio de criterio, sobre todo si éste ha tenido cierta permanencia, puede ocasionar la pérdida de un negocio o el cese de una explotación que se había planificado sobre la base de determinada interpretación de la ley tributaria. Recuérdese que el componente impositivo es de trascendental importancia en cualquier proyecto de inversión, pues constituye una parte esencial en el cálculo de los beneficios de cualquier empresa. Si la interpretación de la ley tributaria cambia espasmódicamente, no hay seguridad jurídica ni viabilidad alguna para las inversiones a mediano y largo plazo.

En consecuencia, cuando un inversionista ha planificado toda su estructura de costos con fundamento en una reiterada y pacífica interpretación de las leyes tributarias que son aplicadas a su actividad, y luego la exégesis de éstas por parte de la Administración Tributaria cambia, pueden producirse daños que si bien no pueden calificarse como derivados de un funcionamiento anormal o de una falta de servicio -porque tal vez la nueva interpretación sea la correcta- sí pueden constituir lesiones *anormales* y *especiales* susceptibles de indemnización con base al principio del equilibrio frente a las cargas públicas.³⁷¹

En estos casos, pareciera que además de eximirse de la multa al contribuyente, nada impide que el mismo exija el resarcimiento de los daños y perjuicios causados, con base en la doctrina de los actos propios, el principio general de la buena fe y la responsabilidad patrimonial de la Administración.

³⁷¹ Vid. FRAGA-PITTALUGA, L. "Breves notas sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria". *Revista de Derecho Tributario*. No. 83, AVDT, Caracas, 1999.

Autorizada doctrina admite que la actividad administrativa consultiva puede ser uno de los supuestos desencadenantes de responsabilidad de la Administración.³⁷² Tal vez la mayor dificultad surja aquí en el campo de la prueba del perjuicio sufrido, y especialmente en el establecimiento de la relación de causalidad entre el ejercicio de la actividad consultiva por parte de la Administración Tributaria y el daño causado.

En la jurisprudencia española se ha sostenido, por ejemplo, que la petición de una información urbanística no implica solicitud formal de licencia y que no puede en absoluto considerarse como una iniciación del procedimiento de otorgamiento de la misma, por lo que carece de entidad vinculante para el ayuntamiento informante. No obstante, el Tribunal Supremo Español ha dicho que ello no quiere decir que las consultas urbanísticas carezcan de toda virtualidad, puesto que pueden dar lugar a la responsabilidad patrimonial del órgano administrativo que evacuó una consulta en un determinado sentido y, posteriormente, modificó su criterio al dictar el propio acto impugnado.³⁷³ En el caso de los actos de la Administración Tributaria, no vemos dificultad alguna para trasladar este criterio.

Es importante destacar que la Administración Tributaria se encuentra vinculada con los particulares quienes tienen el *derecho* de obtener respuestas sobre sus dudas en cuanto a la aplicación de las leyes tributarias a un caso concreto. Las respuestas a las interrogantes planteadas, al proferir de la Administración Tributaria, gozan de una autoridad y merecen una confianza que no puede ser defraudada por el ente consultivo.

Por lo tanto, una conducta confusa, lábil y variable por parte de la Administración Tributaria en el ejercicio de la labor consultiva, es un atentado contra los principios de seguridad jurídica, transparencia, buena fe y confianza legítima. La buena fe³⁷⁴ -que además es la base del principio de confianza legítima- es fundamental en las relaciones entre la Administración y los administrados, sobre todo cuando estas relaciones envuelven, como es el caso de toda la materia tributaria, consecuencias patrimoniales. La buena fe comporta la necesidad de que los sujetos guarden en sus relaciones una conducta leal, honesta, o la que ordinariamente puede esperarse de una persona normal, de un *bonus pater familiae*.

Por su parte, el principio innominado de la confianza legítima, que es un producto de los principios nominados de honestidad, transparencia y buena fe, implica, como bien apunta BETTY ANDRADE: "(...) la obligación de la Administración de guardar coherencia en sus actuaciones, y de no contradecir sus propios dichos. El

³⁷² ARAUJO JUÁREZ, J. *Principios Generales del Derecho Procesal Administrativo*. Vadell Hermanos, Caracas, 1996, p. 287.

³⁷³ SANTA MARÍA-PASTOR, J.A. – PAREJO ALFONSO, L. *O.c.*, p. 277, comentando sentencias del TSE del 29.10.82, Ar. 6463 y 05.11.84, Ar.5756.

³⁷⁴ GONZÁLEZ PÉREZ, J. *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. CIVITAS, 1989.

fundamento de la confianza legítima se encuentra subsumido en los principios de buena fe y de seguridad jurídica, los cuales deben ser respetados por los sujetos integrantes de la relación jurídico-tributaria.”³⁷⁵

Se ha dicho con acierto que una cosa es que la Administración, en el caso de que la consulta no sea vinculante para la misma, pueda separarse de un criterio mantenido con anterioridad, y otra cosa muy distinta es que, derivado de ese comportamiento, se genere un perjuicio al particular. Si este perjuicio es individualizable, efectivo y económicamente evaluable, a tenor de la teoría general de la responsabilidad patrimonial, resulta evidente la necesidad de que la Administración Tributaria resarza al administrado por los daños que le haya causado su cambio de criterio.³⁷⁶

En España, donde las consultas tributarias tienen efecto vinculante para las Administraciones Tributarias por mandato del artículo 89.1 de la Ley General Tributaria³⁷⁷, y como un efecto del principio de confianza legítima, se exime de responsabilidad al consultante si la Administración Tributaria se aparta de su opinión, los actos administrativos contrarios a las opiniones emitidas son anulables, pero además, surge la obligación de reparar los daños y perjuicios que se hayan producido.³⁷⁸

Además de todo lo expuesto debe agregarse, que el principio de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria por los daños causados en el ejer-

³⁷⁵ ANDRADE, B. “Efectos Jurídico-Económicos...*Cit.*, p. 96.

³⁷⁶ MATA SIERRA, M.T. *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*. LEX NOVA, Valladolid, 1997, pp. 153-154.

³⁷⁷ “1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta. Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. 2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad. 3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. 4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.” BOE.es - Documento consolidado BOE-A-2003-23186.

³⁷⁸ DÍAZ RUBIO, P. *O.c.* p. 320.

cicio de su labor consultiva es el único mecanismo capaz de disuadir el cambio constante y caprichoso de criterios. Y es que, ante el carácter no vinculante de la consulta tributaria, el administrado no tiene en sus manos ningún otro mecanismo que le garantice si no una total interdicción de cualquier tipo de arbitrariedad administrativa, sí que la Administración Tributaria no va a permanecer impune es estos casos, con lo que ello puede conllevar de moderación de dichos comportamientos.³⁷⁹

10. *Inimpugnabilidad de las opiniones de la Administración Tributaria*

En el pasado y hasta la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001³⁸⁰, se discutía las opiniones emitidas por la Administración Tributaria podían ser impugnadas. Se sostenía que los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares que determinan tributos, aplican sanciones o afectan en cualquier forma los derechos de los administrados, pueden ser impugnados por quien tenga interés legítimo, mediante la interposición del recurso jerárquico o la acción contencioso tributaria, de modo que el ámbito del control gubernativo y judicial de los actos de la Administración Tributaria es bastante amplio, similar al régimen ordinario de impugnación de los actos administrativos, con lo cual pareciera que el legislador tributario se situó dentro las tendencias que propugnan la universalidad del control, por cuya virtud, el acceso a la revisión del acto deviene de toda lesión jurídica que produzca el actuar administrativo ilegal en los derechos del administrado.³⁸¹

Sin embargo, en el campo del Derecho administrativo, la doctrina se ha pronuncia en forma mayoritaria por la inimpugnabilidad de los actos de la Administración consultiva. Así, DROMI afirma que los actos consultivos son meramente preparatorios de la voluntad administrativa, no constituyen un acto en sentido estricto en tanto no producen un efecto jurídico inmediato, sino que posiblemente tendrán un efecto jurídico a través del acto administrativo que se dicte y, por esta razón, de la carencia de efectos jurídicos directos e inmediatos, los dictámenes, en principio, no son impugnables por recursos administrativos ni judiciales, aunque adolezcan del algún vicio.³⁸²

Por su parte, MAIRAL sostiene que la Administración sigue frecuentemente un procedimiento extenso y complejo para arribar a la decisión que desea adoptar sobre un punto determinado y que, por lo general, los actos que emite a lo largo de ese procedimiento y antes de pronunciar la decisión final, no repercuten directamente sobre el particular, razón por la cual se niega la posibilidad de su impugnabilidad. Al impedirse el control de estos actos, afirma, se evita la intromisión prematura en el proceso de formación de la voluntad administrativa.

³⁷⁹ MATA SIERRA, M.T. *O.c.*, p. 156.

³⁸⁰ Venezuela. Código Orgánico Tributario (derogado). Gaceta Oficial No. 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.

³⁸¹ Véase al respecto: GONZÁLEZ-VARAS IBAÑEZ, S. *La jurisdicción contencioso administrativa en Alemania*. CIVITAS, Madrid, 1993, p. 87 y ss.

³⁸² DROMI, R. *El acto...Cit*, p. 144.

Exigir que se trate de un acto administrativo definitivo para ocurrir ante la justicia no es sino una actitud de deferencia del tribunal frente a la Administración para permitir a ésta arribar a su propia decisión libre de interferencias.³⁸³

Para GARCÍA TREVIJANO FOS la cuestión de la impugnabilidad de los actos administrativos debe analizarse atendiendo a su posición jurídica. En este orden de ideas, si el acto forma parte de un procedimiento administrativo, por ser actos de trámite puros, no son impugnables; en tales casos sólo pueden impugnarse a través del recurso intentado contra el acto final, aunque sobre la base de la ilegalidad de aquél. Sin embargo, cuando los actos de la Administración consultiva no forman parte de un procedimiento administrativo de primer grado, pueden ser impugnados, sostiene, en vía administrativa y contencioso-administrativa, siguiendo las reglas generales y cita como ejemplos de tales actos los certificados de buena conducta, la certificación de calificación urbanística, los certificados sanitarios, etc.³⁸⁴

En la doctrina venezolana, el profesor ARAUJO JUÁREZ expresa que el acto administrativo solo puede vincular la instancia si él mismo agravia o lesiona al recurrente en su derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos, o dicho en otras palabras si es susceptible de causarle agravio. Así, expresa, para que un acto sea susceptible de causar agravio es necesario que produzca consecuencias jurídicas. Por el contrario, si el acto no crea, modifica o extingue derechos, no entra dentro de tal categoría. De esta forma, señala el autor, los actos administrativos que, por su naturaleza, no produzcan per se efectos, porque no perjudican ni directa ni indirectamente o porque no tienen carácter ejecutorio, no pueden ser objeto de impugnación, tal como ocurre, según él, con las respuestas dadas por una autoridad administrativa a una solicitud de información.³⁸⁵

La impugnabilidad de los dictámenes jurídicos producidos por la Administración Tributaria en ejercicio de su labor consultiva hacia los particulares ha sido rechazada, con base fundamentalmente en que no se trata de actos administrativos que determinen tributos, recargos, intereses o sanciones. La jurisprudencia ha sostenido al respecto que:

“Luego entonces, demarcado como fue al delimitar la presente controversia, la norma cuya aplicación se debate en el caso de autos es la contenida en el artículo 235 del vigente Código Orgánico Tributario, que establece: *“No procederá recurso alguno contra las opiniones emitidas por la Administración Tributaria en la interpretación de normas tributarias”*.

De una primera lectura del citado dispositivo, ciertamente se observa evidente que “pese a la universalidad del control contencioso tributario respecto a los actos y actividades realizados por la Administración Tributaria”, la posibilidad

³⁸³ MAIRAL, H. *El Control...Cit*, p. 281.

³⁸⁴ GARCÍA TREVIJANO FOS, J.A. *O.c.* p. 275 y 276.

³⁸⁵ ARAUJO JUÁREZ, J. *Los Principios del Derecho Procesal Administrativo*. Vadell Hermanos, Caracas, 1996, p. 416 y ss.

de recurrir de las llamadas opiniones de la Administración Tributaria en ocasión de interpretar las normas tributarias, se encuentra absolutamente condicionada por la ley rectora del procedimiento impositivo [C.O.T./ 2001] al hecho de que la misma constituya un acto o decisión administrativa que se considere ilegal y que como tal afecte la esfera jurídico subjetiva de su destinatario.

Ello así, parece incuestionable a partir de lo previsto en los artículos 242 y 259 del vigente Código Orgánico Tributario, de cuyo examen concatenado puede esta Sala afirmar que el recurso contencioso tributario sólo procede contra los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten de cualquier forma los derechos de los administrados, de lo cual se entiende deben tener carácter de definitivos o que prejuzguen como tales.

Asimismo, ya en el contexto de Administración Tributaria actuando como órgano consultivo, en el marco de las regulaciones establecidas al efecto en el Capítulo IV (De las Consultas) del Título IV del vigente Código Orgánico Tributario (ver artículos 230 al 235), también puede afirmarse, como aduce la representación fiscal en el presente juicio, que las consultas evacuadas por dicha Administración se constituyen en opiniones incapaces de producir determinados efectos jurídicos y sin fuerza ejecutoria y, por tanto, de naturaleza no vinculante para quien las solicita.”³⁸⁶

En este mismo sentido MERY BÓVEDA afirma que: “Las respuestas a las consultas se inscriben en el deber general de información y asistencia a los contribuyentes que tiene la Administración Tributaria y constituyen una manifestación de un criterio de la Administración, pero que no afectan la esfera de los derechos de los administrados. Será necesario que, en ejecución de su interpretación, eventualmente contraria a la posición del consultante, la Administración Tributaria formule un reparo, liquide un tributo o aplique una sanción, en cuyo caso quien estuviere afectado podrá interponer los recursos correspondientes contra este acto de determinación, de liquidación o sancionatorio.”³⁸⁷

Hoy en día la cuestión ha quedado de alguna forma zanjada porque el artículo 265 del Código Orgánico Tributario señala que no procederá recurso alguno contra las opiniones emitidas por la Administración Tributaria en la interpretación de normas tributarias. Pero la cuestión no es tan simple como pareciera a primera vista porque el principio de universalidad del control judicial de los actos administrativos no admite excluir acto alguno de este control, siempre que se trate de actos que afecten derechos subjetivos o intereses legítimos del administrado.

³⁸⁶ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00034, 10 de enero de 2008, caso: *Línea Aérea de Servicio Regional, C.A. (Laser)*.

³⁸⁷ BÓVEDA, M. “La Consulta Tributaria”. *Jornadas Internacionales – Cuestiones Actuales de Derecho Tributario*. FUNEDA, Caracas, 2007: https://www.boveda.com/La_Consulta_Tributaria.html.

Es decir, aunque un acto de la Administración Tributaria tenga la *forma* de una *opinión* y en tal virtud se pretenda su exclusión del control gubernativo o judicial, ese control siempre será posible si la supuesta “opinión” implica realmente la emisión de una manifestación de voluntad, de juicio o de conocimiento que afecta derechos subjetivos o intereses legítimos de una persona. No puede predicarse una conclusión distinta si se interpretan de manera armónica los artículos 26³⁸⁸ y 259³⁸⁹ de la Constitución, 272³⁹⁰ y 286³⁹¹ del Código Orgánico Tributario.

Esta posibilidad ya ha sido admitida por la jurisprudencia, como lo reseña JOSÉ IGNACIO HERNÁNDEZ³⁹², mediante sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, No. 00877 de fecha 17 de junio de 2009 en el caso: *Interbank Seguros, C.A.*

³⁸⁸ Venezuela. Constitución. Gaceta Oficial No. 5.908 Extraordinario 19 de febrero de 2009. Artículo 26. “Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente. El Estado garantizará una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles.”

³⁸⁹ Venezuela. Constitución. Gaceta Oficial No. 5.908 Extraordinario 19 de febrero de 2009. Artículo 259. “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.”

³⁹⁰ Venezuela. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial No. 6.507 Extraordinario el 29 de enero de 2020. Artículo 272. “Los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados podrán ser impugnados por quien tenga interés legítimo, personal y directo, mediante la interposición del recurso jerárquico regulado en este Capítulo.”

³⁹¹ Venezuela. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial No. 6.507 Extraordinario el 29 de enero de 2020. Artículo 286. “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 del previo ejercicio de dicho recurso. 2. Contra los mismos actos a que se refiere el numeral anterior, cuando habiendo mediado Recurso Jerárquico éste hubiere sido denegado tácitamente conforme al artículo 283 de este Código. 3. Contra las resoluciones en las cuales se deniegue total o parcialmente el Recurso Jerárquico, en los casos de actos de efectos particulares.”

³⁹² HERNÁNDEZ, J.I. “Las Consultas Tributarias”. *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. AVDT, T. I, Caracas, 2013, p. 614

Finalmente, es importante señalar que la imposibilidad de recurrir las opiniones de la Administración Tributaria, no se extiende a la actividad consultiva que ésta ejerce en el ámbito aduanero, con fundamento en los artículos 140 y 141 de la Ley Orgánica de Aduanas³⁹³, por cuanto éstas consultas son vinculantes para los consultantes y por lo tanto afectan su esfera jurídico-subjetiva, tal como lo ha establecido la jurisprudencia.³⁹⁴

³⁹³ Gaceta Oficial No. 38.875 del 21 de febrero de 2008.

³⁹⁴ A este respecto la jurisprudencia ha señalado: “De la norma última transcrita destaca la consagración expresa de la naturaleza vinculante para el consultante de las opiniones evacuadas por la Administración Aduanera respecto a la aplicación de normas tributarias a una situación de hecho concreta planteada, circunstancia ésta que difiere de la disposición aplicable respecto a las consultas formuladas ante la Administración Tributaria, cuya regulación fue descrita *supra* y asumida por el juzgador de instancia para resolver el caso sometido a su consideración. (Artículo 235 C.O.T.). A tal efecto, sin mayor análisis el *a quo* obvió estimar la norma contenida en el citado artículo 141 de la Ley Orgánica de Aduanas, a pesar de integrar la base legal de la consulta formulada por la sociedad mercantil LÍNEA AÉREA DE SERVICIO EJECUTIVO REGIONAL, C.A. (LASER), a la Gerencia de Valor de la Intendencia Nacional de Aduanas del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, haciendo caso omiso, además, de la limitante contenida en el artículo 139 *eiusdem*, según el cual: “*En todo lo no previsto en este Título [De los recursos] se aplicará supletoriamente la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y el Código Orgánico Tributario*”; conforme a lo cual debió concluir que regulada expresamente como está la situación debatida por la Ley Orgánica de Aduanas, sólo pudo el *a quo* fallar conforme a derecho que la consulta emitida por la mencionada Gerencia de Valor del SENIAT, actuando como órgano competente al efecto, era vinculante a la citada sociedad mercantil respecto del tema del valor en aduanas de la mercancía, a saber, *restos de una aeronave, declarada en condición no aeronavegable*, conforme a la aplicación de la metodología señalada en el Acuerdo del Valor del GATT, condicionándola incluso a “*pagar los impuestos de importación y demás tributos internos, partiendo del valor en aduana determinado previamente para la constitución de la garantía exigida para el momento que ingresó bajo el régimen de admisión temporal, todo de conformidad con el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas*”. Surge pues evidente la incidencia de dicha consulta u opinión sobre valoración aduanera en la esfera jurídica subjetiva de la empresa contribuyente, de donde juzga esta Sala a partir de lo aducido sobre el particular por la apelante, que el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, incurrió en un error de interpretación acerca del contenido y alcance del artículo 235 del vigente Código Orgánico Tributario y, por tanto, en errónea aplicación del referido dispositivo a los efectos de juzgar irrecurrible la comunicación No. INA/5110/2006-E-170 de fecha 21 de diciembre de 2006, emanada de la Gerencia de Valor de la Superintendencia Nacional de Aduanas del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)”. Cf. S. TSJ/SPA, No. 00034, 10 de enero de 2008, caso: *Línea Aérea de Servicio Regional, C.A. (Laser)*.

CAPÍTULO TERCERO

LAS OPINIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN VENEZUELA Y SU DIFERENCIA CON LOS *TAX RULINGS* DEL DERECHO COMPARADO

Muchos ordenamientos jurídicos, en especial en el mundo industrializado, prevén la posibilidad de que las Administraciones Tributarias emitan opiniones previas estableciendo criterios estables sobre la aplicación de las leyes tributarias. Casi todos los países miembros de la ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), contemplan esta posibilidad desde hace muchos años, y esto incluso ha generado prácticas indeseables derivadas de la aplicación particularizada de las normas tributarias, en contravención del principio de generalidad de los tributos e incluso de las reglas de libre competencia.

En principio, un régimen de opiniones previas persigue lograr una mayor transparencia en cuanto a las regulaciones tributarias, y promover un trato consistente y estable en beneficio tanto de los contribuyentes como de las Administraciones Tributarias. Pero como hemos dicho, hay riesgos inherentes a una regulación como esta, especialmente cuando estas opiniones no son del conocimiento general, con lo cual pudieran existir supuestos de tributación individualizada o preferente, sin justificación en la ley.

En este caso es necesario distinguir los *public tax rulings* que tienen un alcance general, no son vinculantes, y son verdaderas interpretaciones sobre las leyes tributarias de un determinado ordenamiento jurídico, de los *private tax rulings* que son individualizados, vinculantes y que se parecen menos a una opinión y más a un acuerdo previo y particular sobre la aplicación de la ley tributaria en un caso concreto.

Los primeros tienen muchas semejanzas con la actividad consultiva de la Administración Tributaria que hemos venido tratando en este trabajo; los segundos, en cambio, tienen muy poco o nada que ver con esta actividad, y podrían ser tal vez más cercanos a los *acuerdos previos de precios de transferencia*.

En un documento del FONDO MONETARIO INTERNACIONAL (FMI) que data de 2016³⁹⁵, se resumen los pros y los contras de los *private tax rulings*. A favor de estas regulaciones se dice que: (i) promueven la claridad y coherencia en la aplicación de la ley tributaria tanto para los contribuyentes como para la autoridad tributaria; (ii) mejoran la certeza en el tratamiento fiscal de las transacciones y negocios, aumentando así también la confianza del contribuyente- inversor en el sistema fiscal; (iii) fomentan el cumplimiento de la legislación tributaria; (iv) fortalecen las relaciones entre los contribuyentes y la autoridad tributaria, con una mayor cooperación que conduce a un sistema tributario más eficiente; (v) reducen los conflictos, porque los *private tax rulings* pueden utilizarse como un medio para resolver problemas técnicos tributarios antes de que surja una disputa formal.

En cuanto a los argumentos en contra, se señalan los siguientes: (i) riesgo de erosión de la base cuando se emiten o publican decisiones incorrectas o inapropiadas; (ii) el sistema puede conducir a la “privatización” de la legislación fiscal. Este es particularmente el caso cuando el régimen se utiliza como un medio para atraer base imponible de otras jurisdicciones; (iii) el sistema puede ser costoso de administrar; (iv) el proceso puede llevar demasiado tiempo para que se emita o publique una resolución, particularmente en asuntos complejos o significativos, lo cual puede socavar uno de los objetivos clave del sistema de resoluciones tributarias anticipadas, que es brindar a los contribuyentes la certeza del tratamiento tributario en el contexto de su situación particular.

La realidad es que los *private tax rulings* han generado prácticas tributarias desleales, que estimulan el traslado artificial de beneficios y la erosión de las bases imponibles, en perjuicio de los titulares naturales del poder tributario para gravar las actividades respectivas, y por eso, tanto la Unión Europea como la OCDE han tenido que reaccionar.

Recientemente este asunto ha cobrado mucha importancia gracias al famoso caso APPLE, del cual podemos hacer un breve recuento debido al gran interés que ha suscitado. El 15 de julio de 2020, en los asuntos identificados con los números T-778/16, *Irlanda vs Comisión*, y T-892/16, *Apple Sales International y Apple Operations Europe vs Comisión*, la Corte General de la Unión Europea con sede en Luxemburgo, anuló la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión Europea (CGUE), del 30 de agosto 2016, relativa a la ayuda otorgada por el Estado Irlandés en favor de APPLE, a través de dos *rulings* de la autoridad tributaria irlandesa, uno de fecha 29 de enero de 1991 y otro, que lo sustituye, de fecha 23 de mayo de 2007 y que se aplicó hasta el 2014, los cuales supuestamente supusieron un ahorro fiscal para la referida empresa, por diversos conceptos, por un monto de trece mil millones de euros en ventas fiscales “ilegales”.

³⁹⁵ WAERZEGGERS, C.- HILLIER, C. “Introducing an advance tax ruling (ATR) regime”. *Tax Law IMF Technical Note*. IMF, Legal Department, Vol. 1, 2016.

La decisión de la CGUE se fundamenta en que la Comisión no logró demostrar que existía una ventaja a los efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea³⁹⁶, de acuerdo con el cual: “Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”. En comunicado de prensa distinguido con el número No. 90/20³⁹⁷, se explica que la Comisión Europea se equivocó al declarar que APPLE había recibido una ventaja económica selectiva y, por extensión, ayuda estatal.

El CGUE respalda las evaluaciones de la Comisión relativas a la fiscalidad normal con arreglo a la legislación fiscal irlandesa aplicable en el presente caso, en particular teniendo en cuenta las herramientas desarrolladas dentro de la OCDE, como el principio de plena competencia, para comprobar si el nivel imponible los beneficios determinados por las autoridades fiscales irlandesas corresponden a los que se habrían obtenido en condiciones de mercado; pero considera que la Comisión concluyó incorrectamente, en su razonamiento principal, que las autoridades fiscales irlandesas habían otorgado a APPLE una ventaja como resultado de no haber asignado las licencias de propiedad intelectual del Grupo Apple, en poder de sus relacionadas, y en consecuencia, todos los ingresos comerciales de estas relacionadas obtenidos de las ventas del Grupo Apple fuera de Norteamérica y Sudamérica, a sus sucursales irlandesas. Según la CGUE, la Comisión debía haber demostrado que esos ingresos representaban el valor de las actividades realmente realizadas por las propias sucursales irlandesas, teniendo en cuenta, entre otras cosas y por un lado, las actividades y funciones realmente realizadas por las sucursales irlandesas de Apple Sales International (ASI) y Apple Operations Europe (AOE), y por el otro las decisiones estratégicas tomadas e implementadas fuera de esas sucursales. Además, la CGUE considera que la Comisión no logró demostrar, en su línea subsidiaria de razonamiento, errores metodológicos en las resoluciones fiscales impugnadas que habrían llevado a una reducción de los beneficios imputables de ASI y AOE en Irlanda. La CGUE lamenta la naturaleza incompleta y, en ocasiones, incoherente de las resoluciones fiscales impugnadas, pero indica que los defectos identificados por la Comisión no son, en sí mismos, suficientes para demostrar la existencia de una ventaja a los efectos del artículo 107, apartado 1, del TFUE. Además, la CGUE considera que la Comisión no demostró, en su razonamiento alternativo, que las resoluciones fiscales impugnadas fueron el resultado de la discrecionalidad ejercida por las autoridades fiscales irlandesas y que, en consecuencia, ASI y AOE obtuvieron una ventaja selectiva.

Más allá de las particularidades de este complejo caso, que se ha decantado por el tema de la *libre competencia* y no por el de las *prácticas fiscales perniciosas*, que

³⁹⁶ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/ALL/?uri=CELEX%3A12012E%2FTXT>

³⁹⁷ <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-07/cp200090en.pdf>

se concretan en acuerdos particularizados que conceden ventajas tributarias indebidas, la realidad es que estas prácticas existen y conspiran contra la competencia tributaria *leal y transparente* entre los países. Por esa razón y como explica PABLO PORPORATTO: “...el 8 de diciembre de 2015 el Consejo de la UE ha adoptado una Directiva³⁹⁸ para mejorar la transparencia en relación con los acuerdos tributarios (“*rulings*”) formulados por los Estados miembros a empresas sobre tratamiento de la fiscalidad en casos específicos. Se pedirá a los Estados miembros que intercambien de modo automático información relativa a los acuerdos tributarios previos con efecto transfronterizo y a los acuerdos previos de precios (en adelante, APA). Los Estados miembros que reciban la información podrán solicitar más información cuando proceda. La Comisión podrá crear un repertorio central seguro, en el que se almacenará la información intercambiada. La Directiva garantiza que, cuando un Estado miembro emita un acuerdo tributario previo o APA, cualquier otro Estado miembro afectado esté en condiciones de hacer un seguimiento de la situación y de la posible incidencia sobre sus ingresos fiscales. Las nuevas normas serán de aplicación a partir del 1 de enero de 2017. Mientras tanto seguirá siendo de aplicación la obligación vigente de intercambiar información entre los Estados miembros.”³⁹⁹

Por su parte, y ya en el ámbito de la OCDE, en su lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, la ACCIÓN 5 DEL PLAN BEPS destinada a COMBATIR LAS PRÁCTICAS PERNICIOSAS, TENIENDO EN CUENTA LA TRANSPARENCIA Y LA SUSTANCIA, intenta frenar los abusos que se han cometido a través de los *private tax rulings* fomentando el intercambio espontáneo y obligatorio de éstos para evitar prácticas elusivas que permitan la erosión de las bases imponibles y el traslado artificial de beneficios.

El Informe Final de la Acción 5 de 2015 (el INFORME FINAL)⁴⁰⁰, señala que la segunda prioridad de ésta es mejorar la transparencia, incluyendo el intercambio obligatorio de ciertos acuerdos específicos con un contribuyente, lo que contribuye al tercer pilar del proyecto BEPS, el cual tiene como objetivo asegurar la transparencia, al mismo tiempo que se promueve un incremento de la seguridad y de la predictibilidad.

El régimen acordado por la OCDE para el sistema obligatorio de intercambio de información espontáneo respecto de los acuerdos específicos con un contribu-

³⁹⁸ Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376&from=BG>

³⁹⁹ PORPORATTO, P. “Estándares de Transparencia e Intercambio Automático de Información Tributaria en América Latina.” *Documentos de Trabajo*. CIAT, Junio, 2016. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2016/DT_01_2016_Porporato.pdf

⁴⁰⁰ OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables*, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>

yente incluye seis categorías de acuerdos específicos de contribuyentes en los cuales la ausencia de intercambio de información obligatorio podría dar lugar a riesgos de BEPS, a saber: (i) acuerdos relativos a regímenes preferenciales; (ii) APAs unilaterales u otros acuerdos transfronterizos unilaterales relativos a los precios de transferencia; (iii) acuerdos transfronterizos que ofrecen un ajuste a la baja de beneficios gravables; (iv) acuerdos relativos a establecimientos permanentes; (v) acuerdos relacionados con compañías canalizadoras de rentas, tipo *conduit*⁴⁰¹; y (vi) cualquier otro tipo de acuerdo considerado por el FPDF (FORO SOBRE PRÁCTICAS FISCALES PERNICIOSAS) que en ausencia de un intercambio de información espontáneo diera lugar a riesgos de BEPS.⁴⁰²

El INFORME FINAL define los *tax rulings* como *acuerdos para un contribuyente específico* y dentro de ellos: “cualquier consejo, información o compromiso suministrado por una autoridad fiscal a un contribuyente específico o grupo de contribuyentes en lo que se refiere a sus situaciones fiscales y sobre el cual está autorizado a basar su conducta.”⁴⁰³

El INFORME FINAL señala que el contribuyente está en su derecho de basar su actuación en los términos de un acuerdo, aunque está normalmente supeditado a la condición de que los hechos sobre los cuales el *tax ruling* se basa hayan sido presentados con total precisión y que el contribuyente haya cumplido los términos del mismo. La definición, que es amplia, incluye tanto los acuerdos generales, como los acuerdos específicos con un contribuyente.

En el caso específico de las *consultas tributarias* el INFORME FINAL dice que las *vinculantes* son acuerdos específicos para un contribuyente individual y ofrecen la determinación de las consecuencias fiscales de una operación o transacción propuesta sobre la que el contribuyente particular está autorizado a basar su conducta; que pueden venir dadas en una gran variedad de formas, y que pueden incluir acuerdos o autorizaciones en el curso de un procedimiento o de una práctica administrativa, incluyendo los otorgados informalmente. Se señala además que estas consultas con frecuencia determinan si una ley o una práctica administrativa será aplicable a una transacción propuesta y cómo se aplicará.

Como puede apreciarse de lo que ha quedado expuesto, los: “(...) *rulings* generales, que no resultan de aplicación a un determinado contribuyente, sino que suponen la publicación de criterios administrativos genéricos, no quedan comprendidos en el marco de intercambio espontáneo, aunque sí en relación con las buenas prácticas.

⁴⁰¹ En el mecanismo de planificación que se enfoca en el *treaty shopping*, estas son sociedades canalizadoras de rentas, que se interponen para obtener tarifas reducidas de retención o de imposición a la distribución de dividendos.

⁴⁰² OCDE (2016), Lutter plus ...*Cit.*, p. 48.

⁴⁰³ OCDE (2016), Lutter plus...*Cit.*, pp. 49.

Asimismo, también queda fuera de este ámbito cualquier acuerdo alcanzado en un procedimiento inspector con un contribuyente si éste no hace referencia al tratamiento de beneficios futuros.”⁴⁰⁴

De modo pues que, como ya lo habíamos avanzado previamente, los *private tax rulings* comprendidos dentro de la Acción 5 del Plan BEPS, no son asimilables a la actividad consultiva que cumple la Administración Tributaria venezolana con fundamento en el artículo 260 del Código Orgánico Tributario, la cual se asemeja, aunque tampoco es idéntica, a los *public tax rulings*.

⁴⁰⁴ ARRIBAS PLAZA, D. – LÓPEZ TAMAYO, M. – SÁNCHEZ LÓPEZ, A. “Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.” *Plan de Acción BEPS. Una reflexión obligada*. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, p. 147.

CUARTA PARTE

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS RECURSIVOS O DE SEGUNDO GRADO

Culminado el procedimiento administrativo constitutivo, bien que se haya abierto o no un sumario administrativo, la Administración Tributaria respectiva debe proferir un acto que ponga fin a ese procedimiento formativo de la manifestación de voluntad, de juicio o de conocimiento de dicha Administración.

El contenido de este acto variará según la naturaleza del procedimiento constitutivo que se ha seguido ante la Administración Tributaria; es decir, puede tratarse de un procedimiento determinativo, propiamente dicho o de simple verificación, o estrictamente sancionatorio, en caso de que se trate de un simple incumplimiento de deberes formales, o autorizador, en el supuesto de que se hubiere interpuesto una petición ante la Administración Tributaria, o de evacuación de una consulta, o de emisión de alguna certificación como, por ejemplo, la que se emite para las instituciones sin fines de lucro exentes del Impuesto sobre la Renta.

Lo que nos interesa destacar aquí es que si ese acto, cualquier que sea la naturaleza y objetivo del procedimiento de primer grado, afecta en cualquier forma los derechos del administrado, dicho acto administrativo es susceptible de ser impugnado en la vía administrativa, es decir, puede ser sometido a una revisión ante la propia Administración Tributaria, mediante la interposición de un recurso jerárquico, una solicitud de reconocimiento de nulidad absoluta y, excepcionalmente, mediante un recurso de revisión.

Sin perjuicio de la llamada autonomía del Derecho Tributario sustantivo frente a otras disciplinas, especialmente frente al Derecho Administrativo, nadie pone en duda hoy día que la revisión en vía gubernativa del acto de contenido tributario, si bien tiene un régimen especial regulado en el Código Orgánico Tributario, se haya estrechamente vinculado a las reglas y principios generales que disciplinan el mismo, salvo las particularidades específicas que se verán de seguidas, en los procedimientos de revisión ordinarios y extraordinarios previstos en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. De hecho, esta última Ley es de aplicación supletoria casi constante, dada la escueta regulación del Código Orgánico Tributario, la cual, de paso, es a veces un reflejo mimético de las disposiciones de aquélla.

Pero pasemos de seguidas a analizar las especificidades que, no obstante lo dicho, se presentan en este caso.

CAPÍTULO PRIMERO

PECULIARIDADES DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIOS RECURSIVOS

1. *Universalidad del control*

De acuerdo con el artículo 272 del Código Orgánico Tributario, son recurribles en vía administrativa mediante la interposición de un recuso jerárquico los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o *afecten en cualquier forma los derechos de los administrados*, siempre que el recurrente es cualificado por un interés legítimo, personal y directo. Esto último significa que no es posible excluir ningún acto proferido por las Administraciones Tributarias de la revisión en vía gubernativa, pues no es posible establecer *a priori*, por la sola apariencia formal del acto, si éste afecta o no, en cualquier forma, al administrado.

La universalidad del control sobre las manifestaciones de voluntad, de juicio o de conocimiento de la Administración, que tiene reconocimiento legislativo expreso en el artículo 8 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa⁴⁰⁵, y que en el ámbito tributario vincula la recurribilidad del acto no a la naturaleza de éste, sino a los efectos desfavorables que el mismo produce en la esfera jurídico-subjetivo de los sujetos pasivos de la imposición, es una orientación correcta que beneficia y protege a estos últimos en su posición de defensa frente a las arbitrariedades del poder.

La norma trae, sin embargo, algunas exclusiones, dos que parecen lógicas y una que pudiera no tener sentido alguno. Las dos primeras exclusiones de control mediante recurso jerárquico, está contenidas en los números 1 y 2 del párrafo único del artículo 272, y se refieren a:

- i) Los actos dictados por la autoridad competente, en un procedimiento amistoso previsto en un tratado para evitar la doble tributación. Este supuesto es comprensible por cuanto los procedimientos amistosos previstos en los convenios para evitar la doble imposición internacional pueden concluir con un acuerdo celebrado entre los estados contratantes, que buscan resolver justamente un problema de doble imposición y ese acuerdo no puede ser recurrido por los medios ordinarios previstos en cada uno de los estados contratantes (*Vid.* Artículo 25 del Modelo OCDE⁴⁰⁶ y del Modelo UN⁴⁰⁷).

⁴⁰⁵ Gaceta Oficial No. 39.451 del 22 de junio de 2010.

⁴⁰⁶ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2017_mtc_cond-2017-fr

- ii) Lo único que puede ocurrir en estos casos es que si los estados contratantes no han llegado a un acuerdo en un plazo de dos años (Modelo OCDE) o tres años (Modelo UN), entonces si el contribuyente afectado así lo solicita por escrito, el asunto puede someterse a arbitraje tributario internacional.⁴⁰⁸
- iii) Los actos dictados por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios, cuya recaudación sea solicitada a la República Bolivariana de Venezuela, de conformidad con lo dispuesto en los respectivos tratados internacionales. Este caso también es explicable porque no puede someterse al control en vía administrativa o judicial, un acto de determinación tributaria dictado por una autoridad extranjera porque las autoridades locales carecerían, según el caso, de competencia administrativa o de jurisdicción. Las autoridades locales cumplirían aquí una función simplemente recaudatoria, también en el marco de un convenio para evitar la doble imposición internacional según lo previsto en los artículos 27 tanto del Modelo OCDE como del Modelo UN.
- iv) El tercer supuesto se refiere a los “...demás casos señalados expresamente en este Código o en las leyes.” La primera referencia es redundante, porque si en el Código Orgánico Tributario existe una norma que expresamente establece que determinado acto no es recurrible, como ocurre en el caso de las opiniones emitidas por la Administración Tributaria, conforme al artículo 265 del Código, entonces no es necesario reiterarlo. La segunda parte de la norma es muy criticable porque el propósito de la *codificación* es concentrar en un único instrumento un conjunto de normas ordenadas en forma sistemática, coherente y orgánica en una materia o rama del Derecho que, por su importancia y alcance, se estima amerita estar concentrada en un único instrumento. Entonces los actos no susceptibles de ser recurridos, al ser absolutamente excepcionales en virtud de la universalidad del control que impera en esta materia, como ya lo hemos explicado, deberían estar claramente señalados en el Código Orgánico Tributario y no en ningún otro instrumento. En este caso coincidimos totalmente con lo expresado por la profesora ELVIRA DUPOUY MENDOZA quien indica: “esta parece una causal indeterminada en lo que respecta a los demás casos señalados ‘en las leyes’. En este sentido nos preguntamos, ¿cuáles leyes? ¿puede pensarse que una ley cualquiera pueda establecer disposiciones que incidan en las materias reguladas por el Código Orgánico Tributario, siendo este texto legal una ley orgánica solo sujeta a lo que prevea la Constitución Nacional?”⁴⁰⁹

⁴⁰⁷ Naciones Unidas. Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Revisión 2011. Nueva York, 2013. https://www.un.org/esa/ffd//wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

⁴⁰⁸ *Id.* FRAGA-PITTALUGA, L. *Arbitraje Tributario Interno e Internacional*. Colección Biblioteca ARBC del Instituto Investigaciones Jurídicas UCAB, Caracas, 2020.

⁴⁰⁹ DUPOUY MENDOZA, E. “Recurso Jerárquico y Contencioso Tributario”. *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*. AVDT, Caracas, 2002, p. 616.

2. *Eliminación del recurso de reconsideración*

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 272 del Código Orgánico Tributario, los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares que determinen tributos apliquen sanciones o en cualquier forma afecten los derechos de los administrados, pueden ser impugnados por quien tenga interés legítimo, personal y directo a través del recurso jerárquico.

Aunque la norma no lo dice, es evidente que este medio impugnativo procede contra los actos administrativos *definitivos*, o sea, aquellos que pone fin a un procedimiento administrativo de primer grado⁴¹⁰, y no podría ser de otra forma ya que el Código no prevé el recurso de reconsideración⁴¹¹, salvo lo que dispone el artículo 276, *ejusdem*, conforme al cual, 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. La revocación total produce el término del procedimiento. En caso de modificación de oficio, el recurso continúa su trámite por la parte no modificada. Se trata de una especie de *reconsideración*, pero limitada a la existencia de *errores de cálculo* u otros *errores materiales*, y no al fondo del asunto.

3. *No agotamiento de la vía administrativa*

La necesidad de agotar la vía administrativa ha querido fundamentarse en distintas razones que van desde la concepción revisora de la jurisdicción-contencioso administrativa (cada vez más obsoleta) y de la cual la jurisdicción contencioso tributaria es parte, hasta en la supuesta intimidación originada por el proceso, pasando por orientaciones basadas en el estímulo al diálogo entre Administración y administrado, o a la conveniencia de conceder a la Administración una especie de preaviso sobre la intención del administrado de acudir a los tribunales.⁴¹²

Ahora bien, ha sido desde hace bastante tiempo reconocido que la finalidad, autocompositiva a nuestro modo de ver, del procedimiento administrativo de segundo grado, es traicionada por la realidad de los hechos, convirtiéndose en la práctica en un tortuoso camino con resultados infructuosos cuyos únicos objetivos parecieran ser cansar al administrado en su contienda con la Administración y mostrar a ésta las armas de aquél, para aventajarla en la ulterior y casi siempre inevitable vía judicial.

⁴¹⁰ BREWER CARIAS, A.R. *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1982, pp. 145-146.

⁴¹¹ DIAZ CANDIA, H. "Los procedimientos administrativos en el Código Orgánico Tributario". *Revista de la Fundación Procuraduría General de la República*. No. 12. Caracas, 1995, p. 251.

⁴¹² GIMENO SENDRA, V. *et alL. Derecho Procesal Administrativo*. Tirant lo Blanch, Madrid, 1996, p. 327.

La doctrina más autorizada criticaba con toda razón la necesidad de agotar la vía administrativa. El profesor BREWER-CARÍAS señalaba al respecto que el sistema de agotamiento de la vía administrativa previsto en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos hacía mucho más complicado y engorroso el acceso a la justicia contencioso-administrativa, por lo que requería de una urgente reforma.⁴¹³ Esa reforma llegó a través de la Ley Orgánica de la Administración Pública⁴¹⁴, en cuyo artículo 7.10 se consagra el derecho de los administrados de: “Ejercer, a su elección y sin que fuere obligatorio el agotamiento de la vía administrativa, los recursos administrativos o judiciales que fueren precedentes para la defensa de sus derechos e intereses frente a las actuaciones u omisiones de la Administración Pública, de conformidad con la Ley, salvo el procedimiento administrativo previo a las acciones contra la República.” En adición a esto, el agotamiento de la vía administrativa no está previsto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo como un presupuesto de admisibilidad de las acciones judiciales contra los actos administrativos de efectos particulares.⁴¹⁵

En este aspecto el Derecho Tributario formal venezolano estuvo a la vanguardia, pues desde que entró en vigencia el primer Código Orgánico Tributario en 1983⁴¹⁶ (*Vid.* Artículo 174.1) -y así continúa siendo el Código Orgánico Tributario vigente (*Vid.* Artículo 286.1)- siempre ha sido una opción para el contribuyente recurrir en vía administrativa del acto de la Administración Tributaria o atacarlo directamente ante la jurisdicción contencioso-tributaria. Lo anterior supone que no es una condición o presupuesto de admisibilidad de la acción contencioso-tributaria, el agotamiento previo de la vía administrativa

4. *La Acción Contencioso Tributaria Subsidiaria*

Al recurso jerárquico puede adminicularse la acción contencioso-tributaria de manera *subsidiaria*, cuando ha habido, según el caso denegación expresa total o parcial, o denegación tácita del recurso jerárquico.

Este peculiar mecanismo permite que el acto administrativo que causa estado⁴¹⁷, bien el expreso que no acoge en su totalidad los argumentos del recurrente,

⁴¹³ BREWER CARÍAS, A.R. *Nuevas Tendencias en el Contencioso Administrativo en Venezuela*. Caracas, 1992, p. 124.

⁴¹⁴ Gaceta Oficial No. 5.890 Extraordinario del 31 de julio de 2008.

⁴¹⁵ Al respecto, consúltese: ROJAS PÉREZ, M. “El agotamiento opcional de la vía administrativa en el Derecho Positivo Venezolano Actual.” *Revista de Derecho Administrativo*. No. 20. Editorial Sherwood, Caracas, 2005.

⁴¹⁶ Gaceta Oficial No. 2.992 Extraordinario del 3 de agosto de 1982.

⁴¹⁷ El acto que *causa estado*, como lo ha definido la doctrina clásica del Derecho Administrativo, es el acto que pone *fin* a la vía administrativa (*Vid.* BREWER-CARÍAS, A. “Las condiciones de recurribilidad de los actos administrativos en la vía contencioso-administrativa”. *Revista de Ministerio de Justicia*. No. 54, 1966, p. 101), es decir, que

bien el que es producto de la ficción del silencio-rechazo⁴¹⁸ por el transcurso del tiempo previsto para que la Administración revisora decida (artículo 281 del Código Orgánico Tributario), quede automáticamente impugnado ante la jurisdicción contencioso tributaria sin necesidad de que el administrado interponga una acción formal, es decir, le basta decir en el recurso jerárquico que interpone de manera subsidiaria el recurso contencioso tributario.⁴¹⁹

5. *Imposibilidad de decisión tardía cuando se ha acudido a la vía judicial*

En la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001, se introdujo una norma muy importante que acabó con una práctica execrable con ocasión de la cual, una vez que había operado la ficción del silencio administrativo negativo, y que el administrado había decidido acudir a la vía judicial -lo cual es una opción librada totalmente a su elección- entonces la Administración dictaba una decisión expresa, que era igualmente negativa pero tal vez con distintos fundamentos a los expuestos en la decisión que puso fin al procedimiento administrativo de primer grado, lo que obligaba al administrado a desistir de la primera acción intentada y presentar una nueva.

no es susceptible de nueva revisión, salvo por lo que respecta al recurso extraordinario de revisión.

⁴¹⁸ Sobre la ficción del silencio administrativo negativo, se ha dicho lo siguiente: “En el ordenamiento jurídico venezolano, la figura del silencio administrativo denegatorio ha sido concebida como una garantía a favor de los administrados que le permite acceder al recurso administrativo y jurisdiccional subsiguiente, en los casos en que la administración no resuelva las solicitudes o recursos administrativos dentro del lapso legalmente establecido. El administrado tiene la opción de esperar que la decisión expresa se produzca o bien, una vez operado el silencio administrativo negativo, interponer el recurso administrativo o jurisdiccional correspondiente. A hora bien, aun cuando haya operado la figura del silencio administrativo negativo y el particular hubiese ejercido el recurso administrativo o jurisdiccional contra el acto denegatorio tácito, la Administración conserva la obligación de dictar resolución expresa. Es decir, la obligación legal de la Administración subsiste aun cuando se hubiese acogido al beneficio procesal del silencio administrativo negativo.” HUEN, M. “El silencio administrativo negativo (¿Qué acciones podemos ejercer contra el acto administrativo expreso, dictado después de haber ejercido el recurso contencioso de nulidad contra el acto denegatorio tácito en virtud del silencio?)”. *Revista de Derecho Administrativo*. No. 13, Editorial Sherwood, Caracas, 2001, p. 59.

⁴¹⁹ Los apartes primero y segundo del artículo 282 del Código Orgánico Tributario disponen: “Cumplido el lapso para decidir sin que la Administración hubiere emitido la resolución, y si el recurrente ejerció subsidiariamente Recurso Contencioso Tributario, la Administración Tributaria deberá enviar el recurso al tribunal competente, sin perjuicio de las sanciones aplicables al funcionario que incurrió en la omisión sin causa justificada.

La Administración Tributaria se abstendrá de emitir resolución denegatoria del Recurso Jerárquico, cuando vencido el lapso establecido en el artículo 281 de este Código, no hubiere pronunciamiento por parte de ella, y el contribuyente hubiere intentado el recurso contencioso tributario en virtud del silencio administrativo.”

El problema es que en virtud del derecho de formular peticiones y recibir oportuna y adecuada respuesta, previsto en el artículo 51 de la Constitución y desarrollado de manera general en los artículos 2, 3, 4, 5 y 6 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, la Administración está obligada a decidir. El profesor BREWER- CARÍAS ha dicho en este sentido que: “(...) siendo el silencio administrativo negativo previsto en el artículo 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, una garantía de defensa puesta a disposición de los administrados frente a la inacción de la Administración, no encontramos elemento alguno en el ordenamiento jurídico que pueda permitir interpretar que el transcurso de los lapsos para que se produzca el acto tácito denegatorio, agota la competencia administrativa, eximiendo la Administración de su obligación de decidir. Al contrario, constitucionalmente, de acuerdo al artículo 67 del texto fundamental, que recoge el artículo 2 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, la consecuencia del derecho de petición es la obligación para la Administración de dar ‘oportuna respuesta’, y de esta obligación, no puede eximirla ni la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos ni ninguna otra ley.”⁴²⁰

De modo pues que la ficción del silencio administrativo negativo es una garantía para el administrado, y no una excusa o justificación para que la Administración no cumpla su potestad-deber de dar oportuna y adecuada respuesta a las peticiones de los ciudadanos.

Por esa razón, la doctrina sostenía lo siguiente: “(...) uno de los problemas que plantea el hecho de que la Administración esté obligada a resolver expresamente las solicitudes y recursos administrativo ante ella interpuestos, es el de establecer hasta que momento subsiste tal obligación y si el particular está obligado a impugnar el acto expreso dictado tardíamente en el caso de que ya hubiese ejercido el recurso subsiguiente contra el acto denegatorio tácito.”⁴²¹

Esta disyuntiva no existe ya en el ámbito tributario, donde la Administración Tributaria es incompetente en razón del tiempo, para resolver un recurso jerárquico, si ha operado la ficción del silencio administrativo negativo y si el administrado afectado, ha decidido acudir a la vía jurisdiccional.

6. *Eliminación del efecto suspensivo de automático o de pleno derecho*

El principio general de la no suspensión de los efectos del acto administrativo con ocasión de los recursos y acciones, previsto en el artículo 87 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, había cedido en el ámbito jurídico tributario donde imperaba el principio totalmente contrario; vale decir, que los recursos y

⁴²⁰ BREWER-CARÍAS, A.R. “El sentido del silencio administrativo negativo en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos”. *Revista de Derecho Público*. No. 8, EJV, Caracas, 1981, p. 32. Véase también: ARAUJO JUÁREZ, J. *Tratado de Derecho Administrativo Formal*. Vadell Hermanos Editores. Valencia-Caracas, 1998, pp. 501-535.

⁴²¹ HUEN, M. “El silencio...*Cit.*, p. 59.

acciones suspendían, de suyo, la ejecución del acto de la Administración tributaria que determinase tributos impusiere sanciones o en cualquier forma afectase los derechos de los administrados.

Mientras transcurría el plazo que tenía el administrado para recurrir o durante la pendencia del recurso interpuesto, la Administración Tributaria no podía llevar a cabo acto alguno de ejecución de su decisión. Si en estas circunstancias la Administración Tributaria procedía a intentar cualquier actuación destinada a la ejecución del acto, esa actuación podía ser detenida inmediatamente por la propia Administración Tributaria que conocía del recurso jerárquico, o través de un amparo constitucional, por violación del debido proceso y del derecho a la defensa.

El primer cambio en esta materia se introdujo en el Código Orgánico Tributario de 2001, en el cual se eliminó el efecto suspensivo automático de la acción contencioso-tributaria y se mantuvo para los recursos administrativos, salvo en el caso de las sanciones previstas en el Código o en leyes tributarias, relativas a la clausura de establecimiento, comiso o retención de mercaderías, aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción o materias primas, y suspensión de expendio de especies fiscales y gravadas (artículo 247, parágrafo único). En su momento sostuvimos la tesis de la que la suspensión automática en la vía judicial presentaba algunos inconvenientes, cuando dicha acción era intentada como un mecanismo avieso para retardar indebidamente la recaudación tributaria, aun cuando no existieren fundamentos mínimamente razonables para atacar en nulidad el acto de la Administración Tributaria.⁴²² La jurisdicción contencioso-tributaria estaba llena de acciones temerarias, que únicamente tenían como objetivo postergar la ejecución de un acto perfectamente válido. El problema de la suspensión automática era que el juez contencioso, aún consciente de la temeridad de la acción, no podía hacer nada para *revocar* dicha suspensión, porque ésta no operaba como una medida cautelar, sino como un efecto directo de la acción. La regulación ideal en este caso habría sido mantener la suspensión automática como una característica de la acción contencioso tributaria, pero otorgando al juez contencioso tributario la facultad para revocarla, cuando así lo solicitare la representación judicial de la Administración Tributaria y no resultaren satisfechos los presupuestos para mantener la protección procesal anticipada, es decir, la presunción de buen derecho (*Fumus boni iuris*) y el peligro de inejecución por retardo o de daño (*Periculum in mora* o *periculum in damni*). Con ocasión de esta reforma, la doctrina reaccionó levantando importantes y fundadas objeciones.⁴²³

⁴²² FRAGA-PITTALUGA, L. *Los Recursos Tributarios, el Efecto Suspensivo y las Medidas Cautelares*. FUNEDA, Caracas, 1997.

⁴²³ BLANCO-URIBE QUINTERO, A. "Eliminación de los efectos suspensivos de los recursos tributarios. Una inconstitucionalidad." *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*. AVDT, Caracas, 2002.

La situación descrita se deterioró considerablemente con la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014⁴²⁴, donde se eliminó por completo la suspensión automática de los efectos del acto recurrido en vía administrativa (*Vid.* Artículo 257), lo que aunado a la *administrativización* o la *desjudicialización* del procedimiento para la ejecución de los créditos fiscales supuso, indirectamente, una reinstauración del inconstitucional principio *solve et repete*, pues aunque no es necesario *pagar para poder recurrir*, lo que ocurre en la práctica es que aun siendo cuestionada la legalidad del acto de determinación tributaria, éste puede en adelante ser ejecutado coactivamente por la propia autoridad que lo dictó, obteniendo así la satisfacción total de un crédito tributario que no es aún exigible, pues su real existencia y cuantía está por ser establecida en forma definitivamente firme. Huelga decir que aunque el Código prevé en su artículo 277 la posibilidad de solicitar a la autoridad administrativa la suspensión de los efectos del acto recurrido⁴²⁵, no tenemos conocimiento de que en los últimos quince años se haya acordado al menos *una* suspensión de efectos en la vía gubernativa, de lo que se sigue que esta norma es, en el fondo, letra muerta.

El régimen de protección de los derechos e intereses de los sujetos pasivos de la imposición sufrió con la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014, un retroceso de más de treinta años, para situarse en las épocas anteriores al primer Código Orgánico Tributario de 1982. En el Código Orgánico Tributario de 2020, la situación persiste y la involución comentada tiene otros ingredientes. La consecuencia directa de esta lamentable *involución* es que los sujetos pasivos de la imposición claudican frente a las pretensiones ilegales de la Administración Tributaria y en vez de defenderse, aceptan actos de determinación tributaria e imposición de sanciones que se fundamentan, muchas veces, en interpretaciones inconstitucionales e ilegales de las leyes tributarias.

Al libre ejercicio del derecho constitucional a la defensa, se anteponen razones prácticas y un cálculo costo-beneficio que aconseja no invertir tiempo y dinero en un procedimiento administrativo inequitativo, desequilibrado, poco objetivo, concebido en un todo para favorecer la recaudación acelerada y desestimular el disenso y la justa defensa de los derechos e intereses.

A esta situación inaceptable, que coloca a la legislación tributaria de espaldas a la Constitución, se agrega el hecho incontestable de que los tributos pagados indebidamente, jamás son recuperados, y en aquellos casos singularísimos donde ello pudiera ocurrir, la suma recuperada, incluso reconociendo intereses conforme al artículo 67 del Código Orgánico Tributario, no guarda relación alguna con el importe pagado, pues la combinación de desvalorización de la moneda con inflación, habrá *pulverizado* por completo el valor del reintegro al traducirlo en divisas marcadoras como el Dólar de los Estados Unidos de Norteamérica o el Euro.

⁴²⁴ Gaceta Oficial No. 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014.

⁴²⁵ Salvo en los casos de: "...las sanciones relativas a la clausura del establecimiento, comiso o retención de mercancías, vehículos, aparatos, recipientes, útiles, instrumentos de producción o materias primas, así como de la suspensión de actividades sujetas a autorización por parte de la Administración Tributaria."

CAPÍTULO SEGUNDO

LOS RECURSOS TRIBUTARIOS EN PARTICULAR

1. *Recurso jerárquico*

Además de que en el ámbito tributario no es necesario agotar la vía administrativa en tanto acudir a la misma es una opción para el administrado, lo que le devuelve a esta instancia su verdadero carácter *autocompositivo*, se ha eliminado uno de los pasos que han de seguirse en el procedimiento administrativo ordinario, cual es el recurso de reconsideración.

Así, si el administrado opta por agotar el procedimiento gubernativo, puede hacerlo mediante la interposición directa del recurso jerárquico contra los actos de efectos particulares dictados por la Administración Tributaria que, como señala el artículo 272 del Código Orgánico Tributario, determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados.

La regulación simplificada de un único recurso en vía administrativa -salvo los casos excepcionales que veremos más adelante- es loable, porque es preciso reconocer que el recurso de reconsideración conduce en la gran mayoría de los casos, a una ratificación a ciegas del acto recurrido, convirtiéndose entonces en una pérdida de tiempo y de recursos económicos que ningún beneficio aporta en cuanto al ejercicio del derecho constitucional a la defensa para los sujetos pasivos de la imposición, ni tampoco por lo que respecta a la potestad de autotutela administrativa.

1.1. *Legitimación*

Parafraseando las normas correspondientes de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (artículo 22) y de la derogada Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, el artículo 272 del Código Orgánico Tributario cualifica a los sujetos habilitados para interponer el recurso jerárquico, señalando que serán aquellos dotados de un *interés legítimo, personal y directo*. No define el Código Orgánico Tributario el señalado interés, de tal suerte que bien pueden ser transportados a este ámbito todos los conceptos desarrollados por el Derecho Procesal Administrativo.

El interés legítimo ha sido definido desde dos puntos de vista: (i) objetivamente denuncia una exigencia que está en relación con el acto impugnado, el cual debe ser, en sí mismo, capaz de causar un daño moral o material y, (ii) subjetivamente, la exigencia del interés está en relación con la persona del recurrente, pues el acto

debe causarle una lesión moral o material, actual o futura o, de manera más general, el interesado legítimo es aquella persona afectada, favorable o desfavorablemente por el acto impugnado.⁴²⁶

Sobre este concepto hubo mucha discusión en el pasado, pero luego fue perfectamente delimitado por la doctrina y la jurisprudencia, en especial en el caso líder Cememosa, en el cual la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo en sentencia de fecha 13 de octubre de 1988, bajo la ponencia de la Magistrada HILDEGARD RONDÓN DE SANSÓ, sostuvo que la exigencia de la legitimidad en los recursos de nulidad no alude solamente a un interés legítimo en los términos en que este concepto es manejado por la doctrina extranjera, esto es, un interés calificado, sino a una noción muy particular que se manifiesta en las tres notas que el legislador exige deben acompañar al interés, a saber, que sea legítimo, que sea personal y que sea directo.

El que el interés sea legítimo significa que no sea contrario a derecho y en segundo término, que el actor se encuentre en una especial situación de hecho frente al acto que lo haga objeto de sus efectos. Que el interés sea personal, lleva consigo que el actor debe ejercer el recurso a título propio y no en beneficio de un tercero. Finalmente, que el interés sea directo, supone que el acto impugnado debe haber sido dirigido en forma inmediata al recurrente de forma tal que la lesión que del mismo recibiera debe derivar del acto en forma no mediatizada, no admitiéndose que el afectado pueda recurrir contra el acto por un efecto secundario o ulterior del mismo.

1.2. Modo, tiempo y lugar para interponer el recurso

a) Modo

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 273 del Código Orgánico Tributario el recurso jerárquico debe interponerse mediante escrito razonado en el cual se expresarán las razones de hecho y de derecho en que se funda, con la asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria (*e.g.* contador público, licenciado en ciencias fiscales, economista, administrador). Asimismo, debe acompañarse el documento donde aparezca el acto recurrido o, en su defecto, el acto recurrido debe identificarse suficientemente en el texto de dicho escrito. De igual modo, el contribuyente o responsable puede anunciar, aportar o promover las pruebas que serán evacuadas en el lapso probatorio.

Se trata simplemente de circunstanciar suficientemente los hechos ocurridos o que sustentan la actuación de la Administración, en el caso de que ésta los haya expresado debidamente cumpliendo su obligación de motivar sus manifestaciones de voluntad, todo ello concatenado con las normas que se estiman aplicables.

La equivocación en la denominación del recurso no es óbice para su admisión, pues la Administración Tributaria está obligada a determinar el medio impugnativo

⁴²⁶ ARAUJO JUÁREZ, J. *Principios Generales del Derecho Procesal...cit*, p. 439.

utilizado por el administrado siempre que, claro está, tal determinación sea posible o como expresa textualmente el artículo 273, aparte único, del Código Orgánico Tributario “*siempre que del escrito se desprenda su verdadero carácter*”.

Lo que sí es importante es que el recurso esté debidamente fundamentado, pues de lo contrario no se admitirá. En los procedimientos administrativos de segundo grado no existe la posibilidad de un despacho subsanador, mediante el cual la Administración indique al administrado el incumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 273 del Código Orgánico Tributario. Esta posibilidad, prevista en el artículo 50 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, no aplica en los procedimientos recursivos, tal como se desprende de los artículos 86 y 49, *ejusdem*, de acuerdo con los cuales, los recursos administrativos que no cumplan con los requisitos previstos en la ley no serán admitidos.

b) *Tiempo*

El recurso jerárquico debe ser interpuesto dentro de los veinticinco (25) días hábiles siguientes a la notificación del acto administrativo que se impugna, según lo preceptúa el artículo 274 del Código Orgánico Tributario. Debe recordarse que este es un plazo de *caducidad*, que no es susceptible por tanto de ser prorrogado ni suspendido, sino que corre faltamente hasta que se agota. Cuando se consume en su totalidad el plazo de impugnación, sin que el recurso haya sido intentado, el acto *definitivo* se convierte en *definitivamente firme*, las obligaciones tributarias determinadas se hacen exigibles de inmediato y las sanciones pueden ser ejecutadas sin más dilación.

Por lo que respecta al cómputo del plazo señalado deben observarse las disposiciones relativas a la notificación de los actos de la Administración Tributaria, previstas en los artículos 171 y siguientes del Código Orgánico Tributario. En este sentido recuérdese que las notificaciones pueden efectuarse: (i) personalmente, entregándola contra recibo al contribuyente o responsable, teniéndose también por notificado personalmente al contribuyente o responsable que realice cualquier actuación que implique el conocimiento del acto, desde el día en que se efectuó dicha actuación. Esta notificación se hace efectiva el día hábil siguiente en que fue practicada (artículo 173); (ii) por constancia escrita, entregada por cualquier funcionario de la Administración Tributaria en el domicilio del contribuyente o responsable. Esta notificación se hace en la persona adulta que habite o trabaje en dicho domicilio, quien debe firmar el correspondiente recibo, del cual se deja copia para el contribuyente o responsable en la que conste la fecha de entrega; y (iii) por correspondencia postal efectuada mediante correo público o privado, por sistemas de comunicación telegráficos o electrónicos, siempre que se deje constancia en el expediente de su recepción. Estas dos últimas formas de notificación (ii y iii) se hacen efectivas el quinto día hábil siguiente de aquél en que fueron practicadas (artículo 174).

Es importante advertir que para que las notificaciones desplieguen sus efectos jurídicos, deben ser realizadas en días y horas hábiles, y si no fuere así, se entiende que fueron practicas el día hábil inmediato siguiente (artículo 176).

Ténganse en cuenta también que puede haber casos excepcionales en los cuales no es posible la notificación por ninguno de los medios antes señalados o no se conoce el domicilio del contribuyente, y en esos supuestos extraordinarios, la notificación se practica mediante la publicación de un aviso que contendrá la identificación del contribuyente o responsable, la identificación de acto emanado de la Administración Tributaria, con expresión de los recursos administrativos o judiciales que procedan.

Esta notificación debe efectuarse por una sola vez en uno de los diarios de mayor circulación de la capital de la República Bolivariana de Venezuela, o de la ciudad sede de la Administración Tributaria que haya emitido el acto, y una vez publicado debe incorporarse en el expediente respectivo.

El Código Orgánico Tributario contiene una regulación inconstitucional mediante la cual se priva a la notificación *personal* de su carácter preeminente. La inconstitucionalidad denunciada es más grave en el caso de plazos de *caducidad* que corren fatalmente para el ejercicio del derecho a la defensa, porque sólo la notificación personal garantiza que el sujeto pasivo de la imposición conoce el contenido del acto administrativo que afecta sus derechos subjetivos o intereses personales, legítimos y directos y está desde ese momento en capacidad de decidir libremente y con la debida antelación, si ejerce o no algún recurso en protección de los mismos. Es preciso reiterar que la notificación es un derecho constitucional que asegura el ejercicio adecuado del resto de los derechos comprendidos dentro del concepto del debido proceso.

Por lo que respecta al cómputo específico de los veinticinco (25) días hábiles, es preciso remitirse a lo dispuesto en el artículo 10 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual: (i) los plazos por años o meses son continuos y terminan el día equivalente del año o mes respectivo. El lapso que se cumpla en un día que carezca el mes, se entiende vencido el último día de ese mes; (ii) los plazos establecidos por días se contarán por días hábiles, salvo que la ley disponga que sean continuos; (iii) en todos los casos los términos y plazos que vencen en día inhábil para la Administración Tributaria, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente; (iv) en todos los casos los plazos establecidos en días hábiles se entienden como días hábiles de la Administración Tributaria y a tales fines, se consideran inhábiles tanto los días declarados feriados conforme a disposiciones legales, como aquellos en los cuales la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público, lo que debe comprobar el contribuyente o responsable por los medios que determine la ley. Igualmente se consideran inhábiles, a los solos efectos de la declaración y pago de las obligaciones tributarias, los días en que las instituciones financieras autorizadas para actuar como oficinas receptoras de fondos nacionales no estuvieren abiertas al público, conforme lo determine su calendario anual de actividades.

La previsión de que es el contribuyente quien tiene la carga de probar si la oficina de la Administración Tributaria estaba o no abierta al público, es inconstitucional y verdaderamente insólita pues impone al administrado la *prueba de un hecho negativo*. Lo cierto es que, en virtud de los principios *negativa non sunt pro-*

banda y de facilidad de la prueba, si el administrado alega que trató de interponer el recurso dentro del plazo, pero no pudo hacerlo porque la oficina administrativa no estaba abierta al público, es la Administración quien debe probar que la oficina sí estaba abierta, a los fines de declarar la caducidad del recurso.

c) *Lugar*

Conforme lo prevé el artículo 275 del Código Orgánico Tributario, el recurso jerárquico puede interponerse ante la oficina de la cual emanó el acto. En el caso de la Administración Tributaria Nacional (SENIAT), si el recurso se interpone ante una oficina administrativa distinta de aquella que profirió la resolución, dicha oficina deberá remitirlo de inmediato a esta última. A pesar de lo dispuesto en la norma comentada, no vemos inconveniente alguno en cuanto a que el recurso se interponga directamente ante la oficina de la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria respectiva, a cuyo cargo estará la decisión del mismo.

Además, es importante señalar que el hecho de que la Administración Tributaria puede estructurarse organizativamente en regiones, para hacer más eficiente su desempeño en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, no quiere decir que se trata de distintos órganos desde el punto de vista de la teoría general de la organización administrativa. Por ejemplo, todas las gerencias regionales en las que se ha dividido el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), forman parte del mismo servicio autónomo sin personalidad jurídica, cuyas competencias legales han sido establecidas en cabeza de dicho servicio autónomo como unidad organizacional administrativa. La distribución territorial u horizontal de la competencia en este caso, tiene como único propósito la eficiencia y eficacia en la gestión administrativa y la eventual incompetencia del órgano actuante en un supuesto como este, sería *relativa* y por lo tanto perfectamente convalidable.⁴²⁷

La idea que preside el dispositivo comentado es que, al interponer el recurso ante la oficina de la cual emanó el acto, la autoridad correspondiente puede desplegar la facultad (autotutela de primer grado) que le otorga el artículo 276, *ejusdem*, conforme al cual, 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 realidad esta norma es totalmente innecesaria y sólo ha contribuido a confundir a los administrados, pues la autoridad que dictó el acto puede revocarlo, en virtud del principio del paralelismo de las competencias (quien pronuncia una decisión, también puede revocarla), respetando siempre las limitaciones establecidas en los artículos 266, 267 y 268 del Código Orgánico Tributario.

⁴²⁷ FRAGA-PITTALUGA, L. *La Incompetencia en el Derecho Administrativo*. FUNEDA, Caracas, 2007, Segunda Edición, p. 82.

1.3. La admisión del recurso

De acuerdo con el artículo 279 del Código Orgánico Tributario, la Administración Tributaria debe admitir el recurso interpuesto dentro de los tres (3) días hábiles siguientes al vencimiento del lapso para recurrir. Es decir, vencido el lapso de caducidad de veinticinco (25) días hábiles con que cuenta el interesado para presentar el recurso jerárquico, comienza a correr un plazo de tres (3) días hábiles *dentro* de los cuales la Administración Tributaria debe resolver si el recurso *interpuesto* es o no admisible. Si el acto recurrido fue dictado por una oficina distinta de aquella que va a decidir el recurso jerárquico, entonces este plazo comienza a contarse desde el momento en el cual el expediente del caso es recibido en la oficina que decidirá.

La ausencia de un plazo máximo dentro del cual los asuntos deben ser remitidos a la oficina competente para decidir el recurso jerárquico, provoca que en numerosos casos esta remisión tome más tiempo de lo normal, y ello constituye una lesión al derecho del interesado de obtener oportuna y adecuada respuesta con respecto al recurso intentado, así como una violación a los principios de celeridad, economía, eficiencia y eficacia que gobiernan los procedimientos administrativos en general, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 30 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y 9 y 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública. En ningún caso el plazo para esa remisión debería superar el lapso que tiene el interesado para recurrir.

La no admisión del recurso debe ser motivada, es decir, debe expresar formalmente las razones de hecho y de derecho en que se fundamenta; y sólo puede estar basada en alguna(s) de las causales taxativamente establecidas en el artículo 279 del Código Orgánico Tributario, a saber:

- i) La falta de cualidad o interés del recurrente. Como ya lo hemos advertido, el recurso jerárquico sólo puede ser presentado por quien tiene con respecto al acto administrativo recurrido un interés personal, legítimo y directo, y esta situación hay que acreditarla debidamente en la fundamentación del recurso. En la generalidad de los casos esta acreditación es muy sencilla, porque la persona que recurre es la destinataria del acto administrativo impugnado, o sea, la persona (física o jurídica) que está identificada en la decisión de la Administración Tributaria, lo cual le confiere de inmediato la cualidad o interés necesario para actuar en el procedimiento administrativo de segundo grado. En otros casos la situación puede ser más compleja, como ocurriría por ejemplo cuando la persona jurídica identificada en el acto ha sido objeto de un proceso de fusión por absorción, que se ha consumado antes de la interposición del recurso. En estos supuestos, que sin duda son excepcionales, es necesario explicar y acreditar por qué el destinatario del acto es distinto de la persona que recurre.
- ii) La caducidad del plazo para ejercer el recurso. Hemos explicado también que la impugnación de los actos administrativos de contenido tributario está sometida a un plazo de caducidad, bien en el caso de la interposición del recurso jerárquico o bien en el caso de la acción contencioso-tributaria. Este

plazo no es susceptible de ser suspendido o interrumpido, sino que corre fatalmente hasta que se agota; de modo que si el recurso jerárquico no es presentado tempestivamente dentro del plazo previsto, el acto se hace definitivamente firme y el recurso inadmisibile.

- iii) Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para recurrir o por no tener la representación que se atribuye o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente. En este supuesto hay tres causales de inadmisibilidad en una. La primera se refiere al caso de quien interpone el recurso actuando en representación de otro, pero no tiene la facultad debidamente otorgada para recurrir. El segundo caso alude a la persona que actúa en nombre de otro pero no demuestra que esa representación le haya sido conferida de acuerdo con las normas aplicables al caso concreto. El tercer caso atañe a la persona que recurre y presenta un poder, pero ese poder ha sido conferido mediante una simple carta, o ha sido otorgado en el extranjero y no está apostillado, o no le da facultad alguna para presentar el recurso, porque se trata, por ejemplo, de un poder de administración limitado o para un encargo judicial en particular.
- iv) Falta de asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria. Los interesados no pueden recurrir en vía administrativa si no están asistidos o representados, según sea el caso, por un abogado u otro profesional afín con la materia tributaria como los contadores públicos, los administradores comerciales, los licenciados en ciencias fiscales y los economistas. Esta previsión se justifica porque la materia tributaria es compleja y el contribuyente, el responsable o en general el interesado, debe contar con el apoyo de un profesional que conozca en profundidad las normas tributarias y que pueda estructurar adecuadamente los argumentos de defensa frente a las actuaciones de las distintas Administraciones Tributarias. En todo caso, la regulación amplía las posibilidades de ejercicio del derecho a la defensa, al no limitar la asistencia o representación en vía administrativa a los abogados, y es lógico que así sea porque el llamado *ius postulandi* es exclusivo de los abogados, pero sólo para las actuaciones en juicio o en procedimientos arbitrales (artículos 3 y 4 de la Ley de Abogados).

Comoquiera que la decisión que resuelve la inadmisibilidad del recurso es un acto administrativo de trámite, pero que pone fin al procedimiento de segundo grado e imposibilita su continuación (artículo 85 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos), contra la misma puede intentarse la acción contencioso-tributaria.

a) *El problema de la admisión del recurso y la suspensión de la prescripción*

El artículo 62 del Código Orgánico Tributario establece que el cómputo del término de la prescripción se suspende por la interposición de peticiones o recursos administrativos o judiciales, hasta sesenta (60) días después de que se adopte decisión definitiva, en forma expresa, sobre los mismos y que en el caso de interposi-

ción de peticiones o recursos administrativos, la resolución definitiva puede ser tácita o expresa. Por su parte, el artículo 281 señala que la Administración Tributaria dispone de un lapso de sesenta (60) días continuos para decidir el recurso, contados a partir de la fecha de culminación del lapso probatorio, el cual a su vez se abre una vez admitido el recurso. La admisión del recurso debe producirse dentro de los tres (3) días hábiles siguientes al vencimiento del lapso para la interposición del recurso conforme al artículo 279; pero en la práctica resulta que este plazo no es cumplido, con lo cual no se abre el lapso probatorio, ni comienza el cómputo del plazo para decidir, y se mantiene indefinidamente la suspensión del plazo de prescripción.

La jurisprudencia ha establecido al respecto que: “...no pueden considerarse iniciados los sesenta (60) días hábiles para que cese la suspensión del lapso de prescripción, a partir del momento cuando el órgano administrativo decide el recurso administrativo fuera del lapso legalmente establecido, pues “(...) *en caso que (...) no decidiera el recurso jerárquico, la suspensión sería indefinida en el tiempo (...)*”. (Vid., sentencia No. 01647 del 30 de noviembre de 2011, caso: *Bodegón Eurolicores, C.A.*)”⁴²⁸

Asimismo ha señalado, que: “Los preceptos normativos transcritos contemplan los lapsos que tienen tanto el contribuyente para interponer el recurso jerárquico como la Administración Tributaria para admitirlo, sustanciarlo y posteriormente decidirlo. Además, prevén la consecuencia jurídica que trae su no decisión tempestiva (denegatoria tácita); sin embargo, tales artículos no regulan la especial situación en la que el órgano exactor no admite el recurso administrativo en el plazo de Ley, es decir, dentro de los tres (3) días hábiles “*siguientes al vencimiento del lapso para la interposición del mismo*” o a partir del día hábil siguiente a la recepción del recurso en los casos en que la oficina de la Administración Tributaria que deba decidirlo sea distinta de aquella de la que emanó el acto, lo cual comportaría la suspensión indefinida del término prescriptivo a la espera de que el órgano tributario admita el recurso, tomando en cuenta -conforme se dijo antes- que el solo ejercicio del aludido medio de impugnación suspende el curso de la prescripción hasta por sesenta (60) días hábiles después de haberse adoptado de forma expresa o tácita su resolución definitiva (artículo 62 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo). En armonía con lo antes expuesto, cabe enfatizar que de no admitirse el recurso jerárquico dentro del lapso legalmente establecido, no podría abrirse la causa a pruebas de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 251 *eiusdem*, por cuanto ello supone la admisión previa de dicho recurso, y tampoco podrían iniciarse los cómputos de los sesenta (60) días continuos que tiene el órgano recaudador para decidir el recurso en comentario, y el de los otros sesenta (60) días hábiles de suspensión de la causa, contados a partir de la decisión del prenombrado recurso administrativo de la manera indicada en el artículo 62 del citado Texto Orgánico Tributario. Razón por la que a juicio de esta Sala, a los efectos del cómputo de

⁴²⁸ Cf. S. TSJ/SPA No. 00009 del 25 de enero de 2017, caso: *Scorpio Aerobic Club, C.A.*

la suspensión del término prescriptivo, cuando la Administración Tributaria admita el recurso jerárquico fuera del lapso previsto en el artículo 252 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, los lapsos para abrir la causa a pruebas o decidir el recurso jerárquico, según corresponda de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 251 y 254 *eiusdem*, se iniciarán al día hábil siguiente al vencimiento de los tres (3) días hábiles señalados en la primera de las referidas normas, pues de considerarse que la suspensión de la prescripción se mantiene indefinida en el tiempo a la espera de una actuación de la Administración, se estaría creando una limitación no estatuida por el Legislador al momento de regular la figura jurídica de la prescripción.”⁴²⁹

La falta de admisión del recurso jerárquico dentro del lapso establecido en el Código es una práctica *contra legem* que debe ser desechada, y es también una violación del derecho a la defensa porque arroja incertidumbre sobre el momento en que comienza el plazo para promover y evacuar pruebas, sobre el comienzo del plazo que tiene la Administración para resolver el recurso y sobre la suspensión de la prescripción. Es, además, una violación de los principios de celeridad y eficacia que gobiernan los procedimientos administrativos, de acuerdo con los artículos 141 de la Constitución, 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública y 30 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Tolerar resignadamente este tipo de desafueros, es contribuir a que los mismos se institucionalicen y comiencen a ser percibidos como *normales*, cuando en realidad son completamente ilegales y reprochables.

1.4. Las pruebas

Cuando el recurso jerárquico ha sido admitido se va a abrir un lapso para promover y evacuar pruebas, que tendrá la extensión que sea determinada por la Administración Tributaria de acuerdo con la importancia y complejidad del caso, pero que en cualquier circunstancia no puede ser inferior a quince (15) días hábiles, prorrogables por un plazo idéntico que dependerá de la naturaleza de las pruebas que van a ser evacuadas. Para analizar la importancia y el régimen jurídico de la prueba en materia tributaria, dedicamos un apartado especial en este libro.

En materia de pruebas dentro del procedimiento administrativo de segundo grado, y según se desprende de la interpretación conjunta y armónica de los artículos 166, 170 y 279, párrafos primero y segundo, del Código Orgánico Tributario, y 53 y 58 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, rigen varios principios que es necesario destacar:

- i) Impera el principio de *libertad probatoria*, y por lo tanto pueden ser promovidas todas las pruebas que no sean manifiestamente ilegales porque violan una disposición constitucional o legal expresa; o impertinentes porque no guardan relación alguna con los hechos debatidos en el procedimiento de

⁴²⁹ Cf. S. TSJ/SPA, 00029 del 13 de febrero de 2019, caso: *Administradora de Planes de Salud Clínicas Rescarven, C.A.*

segundo grado; o ilegítimas porque han sido obtenidas con la violación de derechos y garantías constitucionales; o inconducentes porque no son capaces de demostrar los hechos que con ellas quieren ser probados (artículo 166 del Código Orgánico Tributario).

- ii) Rige el principio de *libre admisibilidad*, que no debe confundirse con el anterior. En este caso se trata de que la Administración debe admitir la *totalidad* de las pruebas promovidas que no encuadren en alguno de los casos señalados en el epígrafe anterior, reservándose la potestad de desecharlas motivadamente, si ese fuere el caso, en la decisión definitiva (artículo 170 del Código Orgánico Tributario).
- iii) Se aplica el principio de *impulso de oficio*, de modo que la Administración no puede dejar de evacuar las pruebas que hayan sido promovidas, invocando la falta de impulso del procedimiento por parte del interesado, porque en la vía administrativa es la Administración la que está en la obligación de buscar la verdad material por todos los medios a su alcance y no simplemente la verdad formal.
- iv) Opera el principio *inquisitivo*, en el sentido de que la Administración está obligada a cumplir todas las diligencias probatorias *ex oficio* que sean pertinentes, necesarias o aconsejables para obtener el mejor y más exhaustivo conocimiento del caso, incluyendo la formulación de preguntas a los interesados o a terceros, la solicitud de informes y de aclaración de los asuntos planteados y la ampliación de las pruebas promovidas y evacuadas.
- v) El lapso probatorio se abre *ope legis* sin necesidad de que el interesado lo solicite expresamente, basta para ello que el asunto no sea de mero derecho o que el recurrente no haya anunciado, aportado o promovido prueba alguna.
- vi) Son trasladables muchos de los *principios generales del Derecho Probatorio*, con la debida adaptación al ámbito de los procedimientos administrativos, tales como los de unidad y comunidad de la prueba; igualdad, lealtad y probidad de la prueba; control y contradicción; facilidad de la prueba; exclusión de los hechos negativos absolutos o genéricos y de los hechos notorios, entre otros.

1.5. Plazo de decisión y silencio administrativo

De acuerdo con el artículo 281 del Código Orgánico Tributario, la Administración Tributaria dispone de un lapso de sesenta (60) días continuos para decidir el recurso, contados a partir de la fecha de culminación del lapso probatorio. Si la causa no se abrió a pruebas, el lapso se va a contar a partir del día siguiente de aquel en que se hubiere incorporado al expediente el auto que declare no abrir la causa a pruebas. Cuando el señalado término vence sin que se haya producido la respuesta expresa de la Administración, el recurso se entiende *denegado* por virtud de la ficción legal del *silencio rechazo*.

1.6. La decisión del recurso

La decisión del recurso jerárquico corresponde a la máxima autoridad de la Administración Tributaria. Esta decisión que pone fin al procedimiento de segundo grado, que por lo tanto causa estado, y que en consecuencia cierra definitivamente la vía administrativa, debe ser motivada, es decir, debe contener una expresión formal de las razones de hecho y de derecho en las cuales se fundamenta la Administración para decidir.

La motivación es un elemento de forma, no de fondo, del acto administrativo, pero es superlativamente importante porque es un requisito cuyo adecuado cumplimiento permite el correcto ejercicio del derecho a la defensa por parte de los interesados legítimos.

Esta decisión puede ser *delegada* en la unidad o unidades bajo la dependencia de la máxima autoridad de la Administración Tributaria (artículo 280 del Código Orgánico Tributario), por lo cual conviene realizar algunas precisiones al respecto.

Como es sabido, la competencia administrativa o su ejercicio pueden transferirse a través de varias figuras jurídicas, una de las cuales es la *delegación*. A través de la delegación un órgano superior encomienda a otro inferior el cumplimiento de funciones que le son propias, las cuales le han sido conferidas por la ley. GONZÁLEZ PÉREZ Y GONZÁLEZ NAVARRO definen la delegación interorgánica como la: “transferencia revocable del ejercicio de determinadas competencias administrativas que, mediante acto administrativo dictado por motivos de oportunidad, se realiza en favor de órganos inferiores por aquel órgano que, habiéndolas recibido directamente de norma jurídica (no por delegación), está autorizado a ello por la misma norma o por otra distinta”.⁴³⁰

Desde el punto de vista jurídico la delegación comporta un desprendimiento de un deber funcional, que se descarga en el delegado. Se trata de un acto por el cual el órgano delegante –debidamente autorizado para ello por una norma expresa– inviste al delegado de la potestad (poder-deber) de expresar la voluntad orgánica, en un determinado sector de su competencia.⁴³¹

Mediante este mecanismo permitido por la ley, se dota al órgano beneficiario de la atribución delegada, de verdaderas facultades decisivas las cuales, en lo adelante, serán ejercidas exclusivamente, salvo expresa reserva en el acto de delegación, por el órgano delegatario⁴³². La delegación de competencias es pues, una au-

⁴³⁰ GONZÁLEZ PÉREZ, J.-GONZÁLEZ NAVARRO, F. *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*. Civitas, Madrid, 1999, T. I, p. 686.

⁴³¹ CAJARVILLE, J.P. *Dos Estudios de Derecho Administrativo*. Editorial Universidad, Montevideo, 1995, p. 39.

⁴³² Cf. S. CSJ/SPA, 18.07.95, consultada en PIERRE TAPIA, O. *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia*. Caracas, 1995, Tomo 7, pp. 177 y ss.

téntica excepción a la regla de la inderogabilidad. La doctrina más autorizada es conteste en señalar que la delegación de atribuciones es una técnica de desviación de competencias, autorizada por la ley, en virtud de la cual, un órgano determinado –delegante- se desprende de una parte de la competencia que tiene atribuida y la transfiere a otro órgano –delegatario- al cual esa competencia no le había sido asignada.⁴³³

La naturaleza excepcional de esta figura se revela en el hecho de que sólo es posible cuando exista norma expresa que la autorice⁴³⁴, por cuanto ella lleva consigo una verdadera y propia cesión de una parcela de competencia por parte del superior en el inferior, en razón de la cual éste adquiere nuevas facultades de las cuales carecía con anterioridad.

Esto nos lleva a afirmar que siendo la delegación (de atribuciones o de gestión) la transferencia de competencias de un órgano superior a uno inferior, sobre la base de una disposición expresa de ley, ella supone normalmente una relación de jerarquía entre el órgano delegante y el órgano delegado. La delegación supone el descenso a través de una línea jerárquica de una organización administrativa de determinadas competencias o atribuciones inicialmente otorgadas por el ordenamiento jurídico a un órgano determinado, y que son transferidas por éste a un órgano inferior, en virtud del acto de delegación.⁴³⁵

En general se entiende que, como consecuencia de la delegación, el delegado desempeña una actividad que compete al órgano público delegante; por consiguiente, es el delegado quien responde por el ejercicio de la competencia transferida. El órgano delegado ejercita lo que la doctrina denomina función pública y se encuentra en la situación común a todos los órganos y sujetos que llevan a cabo función pública: tiene la facultad y al mismo tiempo la obligación de realizar la actividad que se le ha confiado (poder-deber). El efecto jurídico del acto de delegación consiste en investir al delegado de la potestad de expresar la voluntad del órgano delegante y por ello, repetimos, el delegado desempeña función pública.

De acuerdo con el artículo 36 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, la delegación intersubjetiva, en los términos establecidos en dicha Ley, transfiere la responsabilidad por su ejercicio al ente delegado. Los funcionarios del ente delegado son los encargados del ejercicio de la competencia delegada, y por tanto asumen responsabilidad personal por su ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad personal del funcionario o de los funcionarios que integren los órganos encargados de su ejecución en el ente de que se trate. En el caso de la delegación interorgánica, el

⁴³³ ESCOLA, H. *Compendio de Derecho Administrativo*. DEPALMA, Buenos Aires, 1984, p. 1.725.

⁴³⁴ RONDÓN DE SANJO, H. *Teoría General de la Actividad Administrativa*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1981, p. 113.

⁴³⁵ Cf. S. CPCA, 2 de diciembre de 1992, consultada en PIERRE TAPIA, O. *Jurisprudencia de los Tribunales de Última Instancia*. Caracas, 1992, Tomo 12, pp. 183-184.

artículo 37, *ejusdem*, señala que los funcionarios del órgano al cual se haya delegado una atribución serán responsables por su ejecución y que los actos administrativos derivados del ejercicio de las atribuciones delegadas, a los efectos de los recursos correspondientes, se tendrán como dictados por la autoridad delegante.

El artículo 35 de la Ley Orgánica de la Administración Pública dispone que los actos administrativos que se adopten por delegación indicarán expresamente esta circunstancia y se consideran dictados por el órgano delegante.

En la doctrina italiana se discute si el delegante conserva la facultad de actuar en la materia delegada. A tal efecto se distingue entre la delegación interorgánica y la delegación intersubjetiva, señalándose que en el primer caso el delegante conserva la posibilidad de actuar en la materia delegada, mientras que en el segundo no, a menos que la delegación intersubjetiva sea derogada. Se advierte además que en el caso de la delegación interorgánica, el hecho de que el delegante actúe no implica una revocación implícita de la delegación⁴³⁶.

Nuestra jurisprudencia, por contra, entiende que la competencia delegada es ejercida de manera exclusiva por el órgano delegado⁴³⁷. No compartimos esta posición toda vez que, si el delegante puede revocar de manera definitiva la delegación y reasumir la competencia, con más razón puede ejercer la competencia delegada en el caso de que circunstancias excepcionales así lo justifiquen. Así ocurriría, por ejemplo, si el delegado dejare de ejercer la competencia delegada y ello supusiera grave perjuicio para un particular o, peor aún, para un grupo indeterminado de personas.

Por tratarse de una verdadera alteración o modificación del reparto legal de competencias, la delegación debe ser expresa y contener, en su texto, una enunciación clara y específica de las tareas, facultades y deberes que comprende la competencia transferida. El acto de la delegación tendrá eficacia jurídica desde su publicación si se trata de delegación general o desde su notificación, si la delegación fuere particular.

La delegación puede ser revocada total o parcialmente por el órgano delegante, debiendo disponer de modo expreso en el mismo acto si reasume el ejercicio de las atribuciones delegadas o si las transfiere a otro órgano. Alguna doctrina sostiene que esto no impide que el delegante se avoque al conocimiento y decisión de un asunto concreto⁴³⁸, pero si lo que se pretende es la asunción total de las competencias delegadas, no es la avocación la vía idónea sino la revocación de la delegación.

⁴³⁶ CARINGELLA, F.-DELPINO, L.- DEL GIUDICE, F. *Diritto Amministrativo*. Simone, 2004, XXI Edizione, p. 148.

⁴³⁷ Cf. S. CSJ/SPA, 18.07.95, consultada en PIERRE TAPIA, O. *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia*. Caracas, 1995, Tomo 7, pp. 177 y ss.

⁴³⁸ DROMI, J.R. *El acto administrativo*. Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1996, p. 43.

El acto revocatorio de la delegación surte efectos desde su notificación o publicación, según haya sido la delegación general o particular.

Cabe señalar que existen determinadas materias que no pueden ser objeto de delegación, estas son: i) las atribuciones constitucionalmente conferidas; ii) la atribución de dictar reglamentos que establezcan obligaciones para los administrados; y, finalmente, iii) las competencias delegadas. Sobre este particular, el artículo 35 de la Ley Orgánica de la Administración Pública dispone que la delegación inter-subjetiva y la interorgánica no procederán en los siguientes casos: i) cuando se trate de la adopción de disposiciones de carácter normativo; ii) cuando se trate de la resolución de recursos en los órganos administrativos que hayan dictado los actos objeto de recurso; iii) cuando se trate de competencias o atribuciones ejercidas por delegación; iv) En aquellas materias que así se determine por norma con rango de ley.

a) *Recurso de Revisión*⁴³⁹

Aun cuando el acto administrativo haya adquirido la cualidad de *firme*, es decir, cuando contra él no pueda interponerse recurso ordinario alguno ni en la vía administrativa ni en la judicial, existe todavía una posibilidad de que sea sometido a revisión a través de un recurso *extraordinario*, que prevén para el régimen procedimental administrativo común el artículo 97 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, y para el régimen procedimental tributario, el artículo 283 del Código Orgánico Tributario. El requisito fundamental para que dicho recurso de revisión proceda es que el acto administrativo contra el cual se dirige sea *firme*.

Pero además, tratándose de un recurso *extraordinario*, que constituye una excepción a los principios de estabilidad de los actos administrativos y de la cosa decidida administrativa, su procedencia está condicionada a la ocurrencia de algunos de los supuestos, no concurrentes sino alternativos, previstos de manera expresa y taxativa en la ley. En el ámbito tributario tales supuestos de procedencia están previstos en el artículo 283 del Código Orgánico Tributario, y son los siguientes:

- i. Cuando hubieren aparecido pruebas esenciales para la resolución del asunto, no disponibles para la época de la tramitación del expediente. No es cualquier documento el que habilita la revisión de un acto firme, debe tratarse de una *prueba esencial* para la resolución del asunto, vale decir, un medio idóneo para incorporar al procedimiento datos que son indispensables para la adecuada conformación de la voluntad administrativa o que pueden cambiar completamente la decisión revisada. Es muy difícil determinar a priori si las nuevas pruebas efectivamente son esenciales, por lo que, salvo en aquellos casos donde las pruebas son manifiestamente ilegales, impertinentes, ilegítimas o inconducentes, la Administración Tributaria debe admitir el recurso y evaluar las nuevas evidencias que se someten a su valoración.

⁴³⁹ Vid. BREWER CARIAS, A. R. *El derecho administrativo...cit.*, pp. 351 y ss.

- ii. Cuando en la resolución hubieren influido *en forma decisiva* documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial definitivamente firme.
- iii. Cuando la resolución hubiere sido adoptada por *cohecho, violencia, soborno u otra manifestación fraudulenta* y ello hubiere quedado establecido en sentencia judicial, definitivamente firme.

Importa destacar que el recurso de revisión no es un mecanismo subrepticio para someter a examen actos administrativos firmes y por ello, sólo cuando se produce alguno de los supuestos antes mencionados la procedencia del mismo es viable.

El recurso de revisión debe interponerse ante la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria respectiva o, en todo caso, ante el funcionario a quien corresponda decidir el recurso jerárquico. Dicho recurso debe decidirse en el plazo de treinta (30) días siguientes a la fecha de su presentación.

Para la interposición del recurso de revisión existe un plazo de caducidad, cuyo cómputo varía según el supuesto en que el mismo se fundamente. Este plazo es de tres (3) meses siguientes a la fecha de la sentencia a que se refieren los números 2 y 3 del artículo 283 del Código Orgánico Tributario o de haberse tenido noticia de la existencia de las pruebas a que se refiere el número 1 de dicho artículo.

b) *Solicitud de reconocimiento de la nulidad absoluta*

En adición al recurso extraordinario de revisión, existe finalmente otro mecanismo de control gubernativo de los actos que han adquirido la cualidad de firmes. A este mecanismo se refiere el artículo 269 del Código Orgánico Tributario, al disponer 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.*”

La norma transcrita es otra de las manifestaciones típicas de la potestad de autotutela de la Administración quien, sometida como está al llamado bloque de la legalidad, debe procurar que sus manifestaciones de voluntad estén exentas de cualquier vicio que las invalide. Se trata asimismo de una excepción al principio de irrevocabilidad de los actos administrativos creadores de derechos subjetivos o intereses particulares, legítimos y directos (artículos 267 del Código Orgánico Tributario y 82 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos).

Como es sabido, el ordenamiento jurídico venezolano permite a la Administración revocar en cualquier tiempo los actos administrativos, salvo cuando éstos han desplegado efectos jurídicos relevantes en la esfera jurídico-subjetiva de un particular, bien al haber hecho nacer un derecho subjetivo en cabeza de éste o bien cuando se ha generado un interés cualificado (*i.e.* personal, legítimo y directo) en el mantenimiento del mismo. Sin embargo, cuando el acto está teñido de un vicio insalvable, radical, absoluto, no puede nacer derecho subjetivo ni interés personal, legítimo y directo alguno, de tal suerte que la Administración queda habilitada para revocarlo en cualquier tiempo, de oficio o a instancia del particular interesado en ello.

Con base en esta disposición el administrado puede dirigirse a la Administración Tributaria y pedirle, aun cuando hayan caducado los plazos para recurrir, que reconozca la nulidad absoluta del acto y, por ende, lo revoque. Lógicamente, la solicitud debe estar basada en alguna de las causales taxativas a que se refiere el artículo 270 del Código Orgánico Tributario, pues, al igual que en el caso del recurso de revisión, este mecanismo no está previsto para burlar los medios ordinarios que ofrece el ordenamiento jurídico, sometiendo a revisión un acto que no ha sido impugnado en tiempo por negligencia del administrado. Estas causales son:

1. Cuando así esté expresamente determinado por una norma constitucional, o sean violatorios de una disposición constitucional.
2. Cuando resuelvan un caso precedentemente decidido con carácter definitivo, y que haya creado derechos subjetivos, salvo autorización expresa de la ley.
3. Cuando su contenido sea de imposible o ilegal ejecución.
4. Cuando hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes, o con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido.

Debe tenerse en cuenta que el reconocimiento de la nulidad absoluta es una *facultad* de la Administración que dimana de su potestad de autotutela y eso lo diferencia de la revisión de los actos en sede gubernativa que es producto del ejercicio de un recurso por el administrado, pues esta revisión es una *obligación* que le impone el respeto al derecho a la defensa y la sujeción al principio de la legalidad administrativa.⁴⁴⁰

Si la Administración Tributaria niega en forma expresa el reconocimiento de nulidad absoluta solicitado por el particular o si no responde dentro de los sesenta (60) días continuos siguientes a la petición (plazo que se refiere al recurso jerárquico pero que en nuestro criterio se puede aplicar por analogía a falta de norma expresa y por mandato del artículo 7 del Código Orgánico Tributario), el administrado queda habilitado para interponer el recurso contencioso tributario y lograr que el juez revise la legalidad del acto.

Sobre este particular la jurisprudencia ha sostenido lo siguiente:⁴⁴¹

“...en Venezuela tanto los actos anulables como los nulos absolutamente, al igual que los que son válidos, tienen eficacia inmediata puesto que son ejecutorios (artículos 8 y 79 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos).

⁴⁴⁰ Sobre las diferencias entre la anulación oficiosa y los recursos administrativos, *Vid.* LANDI, G.- POTENZA, G. *Manual di Diritto Amministrativo*. DOTT. A. GIUFRE, Milano, 1997, pp. 259 y ss.

⁴⁴¹ *Cf.* S. CSJ/SPA, 14 de agosto de 1991, caso: *Armando Felipe Melo*, bajo la ponencia del Magistrado Dr. Román José Duque Corredor. *Revista de Derecho Público*, No. 47, EJV, Caracas, p. 112 a 114.

Incluso los recursos administrativos y contencioso administrativos, que pueden ejercerse en su contra, están sujetos a lapsos de caducidad (artículos 85, 93, 94 y 95, ejusdem y 134 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia) y, por ende, al no intentarse precluye el derecho a ejercerlos. Sólo que por tratarse de vicios de nulidad absoluta el transcurso del tiempo no puede convalidarlos. Entonces, aun cuando hubieren precluido los diferentes recursos por otra vía, por ejemplo, la solicitud de declaratoria de nulidad absoluta, en cualquier tiempo los particulares pueden lograr su anulación, en vía administrativa (artículo 83 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos) y de serles negada tal anulación pueden aún ejercer jurisdiccionalmente el correspondiente recurso de anulación, no contra el acto primitivo, pero sí contra la negativa de la Administración de declarar la nulidad de un acto nulo absolutamente (...) Queda claro, pues, que los actos nulos absolutamente, si bien producen efectos, y que los respectivos recursos en su contra pueden recluir, sin embargo, no adquieren firmeza, puesto que la Administración de oficio, o mediante la respectiva solicitud de parte interesada, puede, en cualquier tiempo, declararlos o reconocerlos como nulos de tal nulidad”.

En nuestro criterio, la solicitud que nos ocupa puede ser planteada bien ante la autoridad que dictó el acto, en virtud del principio del paralelismo de la competencia (*i.e.* quien dicta el acto también puede revocarlo) o bien ante el superior jerárquico respectivo, quien tiene la competencia originaria de revisión del acto, la cual no sólo existe cuando tal revisión se incita mediante la interposición de un recurso, sino por derivación misma del principio de la jerarquía administrativa.

CAPÍTULO TERCERO

EL PROBLEMA DE LA REFORMA EN PERJUICIO O PEYORATIVA EN LOS PROCEDIMIENTOS RECURSIVOS EN EL CASO DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS

La Administración Pública en general, y la Tributaria en particular, a diferencia de lo que ocurre con los particulares, tiene el extraordinario privilegio de *revisar* de oficio sus propias actuaciones para corregirlas, modificarlas, o extinguirlas, si así lo exige la aplicación de la regla de derecho o si la oportunidad y conveniencia de los intereses generales tutelados por ésta, así lo reclama, con el único obstáculo, según se suele sostener con apoyo en la interpretación más ortodoxa de las normas pertinentes de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, y en nuestro caso también del Código Orgánico Tributario, del respeto a los derechos subjetivos e intereses legítimos, particulares y directos de los administrados. Este privilegio exorbitante es una de las manifestaciones de la potestad de *autotutela administrativa* de la que ya hemos hablado.

La potestad que tiene la Administración para revisar sus actos oficiosamente corre paralelamente a la posibilidad que tienen los titulares de derechos subjetivos o de intereses personales, legítimos y directos, de instar al ente emisor del proveimiento para que examine su manifestación de voluntad y establezca si la misma está viciada de nulidad, relativa o absoluta, en atención a la intensidad del vicio que se denuncia. Los mecanismos fundamentales para lograr esta revisión son los recursos administrativos a los cuales ya nos hemos referido.

Esta posibilidad de provocar la revisión de los actos administrativos, desarrollada por la ley, tiene sin embargo rango constitucional y se enmarca, principalmente, en las previsiones de los artículos 49 (derecho al debido proceso y en particular a la defensa) y 51 (derecho de petición y oportuna y adecuada respuesta) de la Carta Fundamental. De otra parte, su estudio se encuadra en la teoría general de los medios impugnativos⁴⁴², o sea, en los principios generales que incardinan el

⁴⁴² Vid. VESCOVI, E. *Los recursos judiciales y demás medios impugnativos en Iberoamérica*. Depalma, Buenos Aires, 1988.

control de la regularidad de los actos procesales o administrativos, a través de la interposición de recursos.⁴⁴³

La pregunta a responder entonces es: ¿Hasta dónde alcanza la exorbitante potestad revisora de la Administración cuando la misma es incitada por el administrado? Es decir, cuando se inicia un procedimiento administrativo de segundo grado por voluntad de un titular de derechos subjetivos o de un interesado legítimo, a través de la interposición de un recurso de reconsideración, jerárquico o de revisión y en concreto nos interesa analizar el fenómeno de la reforma en perjuicio o peyorativa (*reformatio in peius*) en el marco del procedimiento administrativo sancionatorio de segundo grado, en el ámbito general y especial tributario.

La razón que justifica este análisis radica en que en este tipo de procedimiento es frecuente que la situación jurídica del recurrente sea desmejorada y, por otra parte, es en este caso, tal vez con más intensidad que en cualquier otro supuesto, donde pueden percibirse las graves consecuencias que la reforma peyorativa comporta.

Debemos establecer entonces si cuando se intenta un recurso administrativo, la Administración puede modificar el acto administrativo sancionatorio en tal medida que desmejore o agrave la situación del impugnante o si tal posibilidad está proscribida en el ámbito de la revisión gubernativa en mérito de la confrontación de la amplísima potestad de autotutela con las normas constitucionales y legales y los principios que gobiernan el procedimiento administrativo sancionatorio.

⁴⁴³ Como lo hemos hecho en otro lugar (FRAGA PITTALUGA, L. *La Terminación anormal del proceso administrativo por inactividad de las partes*. Vadell Hermanos Editores, Caracas, 1996, pp. 1, 14 y 15), aquí nuevamente insistimos en no confundir los recursos con las acciones. El *recurso*, desde el punto de vista procesal, es una de las especies del género “*medio de impugnación*” cuyo objetivo es corregir o remediar las irregularidades que se producen durante el curso del proceso; se trata pues, de una actividad de las partes que procura la corrección o eliminación jurisdiccional de los posibles defectos o injusticias en que incurre el acto procesal. Esa actividad deriva de un poder que tienen las partes, el cual a su vez dimana del derecho de acción. En el ámbito del procedimiento administrativo, general o especial tributario, el recurso también es un mecanismo de revisión, control y corrección de los defectos, pero esta vez del acto administrativo. La *acción*, por su parte, es, según NICETO ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, la “posibilidad jurídicamente encuadrada de recabar los proveimientos jurisdiccionales necesarios para obtener el pronunciamiento de fondo y, en su caso, la ejecución, respecto de una pretensión litigiosa”. La acción así concebida es un derecho subjetivo procesal que constituye la energía o principio anímico de toda la actividad realizada por las partes dentro del proceso, que únicamente así, y no reclusa en la demanda, alcanza su pleno desarrollo y se erige, por su trascendencia, en uno de los tres conceptos fundamentales del Derecho Procesal. ALCALA-ZAMORA y CASTILLO, N. “Enseñanzas y Sugerencias de Algunos Procesalistas Sudamericanos Acerca de la Acción”. *Estudios de Teoría General e Historia del Proceso*. Universidad Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1974, p. 317 y ss.

Así entonces, examinaremos lo que para algunos es la posibilidad de aplicar el principio procesal de la *non reformatio in peius* o prohibición de reforma peyorativa o en perjuicio, en el procedimiento administrativo sancionatorio de segundo grado.

1. *La noción general de reforma en perjuicio o peyorativa (reformatio in peius)*

La sentencia es el acto procesal que pone fin al proceso de conocimiento que se inicia con la interposición de la acción. De acuerdo con GUASP, la sentencia: "...es aquel acto del órgano jurisdiccional en que éste emite su juicio sobre la conformidad o disconformidad de la pretensión de la parte con el derecho objetivo y, en consecuencia, actúa o se niega a actuar dicha pretensión, satisfaciéndola en todo caso."⁴⁴⁴ Se trata entonces del acto crucial y culminante del proceso, porque a través del mismo se da respuesta a la pretensión procesal, materializando de esta forma uno de los cometidos fundamentales de la jurisdicción, esto es, el acto de *juzgar*.

Es un acto procesal complejo que contiene en sí mismo dos partes fundamentales, a saber, la formalización del razonamiento judicial o del silogismo mediante el cual se resuelve el conflicto intersubjetivo de intereses planteado en el proceso, a partir de la confrontación de la pretensión deducida y de la resistencia a la misma (*litis*), y una manifestación de voluntad del Estado producida a través del juez, que pone fin al señalado conflicto aplicando el derecho objetivo al caso concreto.

Ambos aspectos, del más importante de todos los actos procesales, están condicionados por la causa que le da origen al pronunciamiento judicial y que, como hemos dicho, se ubica en el conflicto intersubjetivo de intereses creado por la pretensión procesal y la resistencia a la misma. Suele llamarse a este condicionamiento la *congruencia*, esto es, la relación entre el objeto del proceso y la sentencia. GUASP define la congruencia como: "...la conformidad que debe existir entre la sentencia y la pretensión o pretensiones que constituyen el objeto del proceso, más la oposición u oposiciones en cuanto delimitan este objeto. Es, pues, una relación entre dos términos uno de los cuales es la sentencia misma (...) y otro el objeto procesal en sentido riguroso"⁴⁴⁵.

Este requisito impone que el fallo no contenga más de lo pedido (*ne eat iudex ultra petita partium*), so pena de incurrir en incongruencia positiva; ni menos de lo pedido (*ne eat iudex citra petita partium*), lo que supone incongruencia negativa; ni algo distinto a lo pedido (*ne eat iudex extra petita partium*), lo que genera incongruencia mixta. Así pues, la jurisdicción tiene un límite objetivo muy claro (objeto y causa del proceso) y el juez está obligado a proferir su fallo dentro de ese límite. Nuestra Ley procesal señala que: "Toda sentencia debe contener: (...*omissis*) 5º Decisión expresa, positiva y precisa con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse la instancia" (artículo 243, ordinal 5º, del Código de Procedimiento Civil).

⁴⁴⁴ GUASP, J. *Derecho Procesal Civil*. T. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1968, p. 511.

⁴⁴⁵ *Idem*. p. 517.

Esta limitación objetiva impuesta a la función jurisdiccional, cuyo origen primigenio es el principio dispositivo, se proyecta en todas las instancias del proceso. Así, mientras la sentencia de primera instancia debe ser *congruente* con la pretensión procesal, la defensa o excepción correspondiente y las pruebas ofrecidas y evacuadas durante la secuela del proceso, la decisión de segunda instancia debe ser igualmente congruente con el recurso interpuesto y el contenido de la decisión del *a quo*. De esta forma se manifiesta también el principio dispositivo en la segunda instancia, a través de la regla *tantum devolutum quantum appellatum*. Dice VESCOVI que: “Resultaría inconsecuente con lo sostenido antes de que el objeto de la sentencia (de primera instancia y también de segunda...) está delimitado por las pretensiones de las partes (principio de congruencia), admitir ahora que el tribunal de alzada puede ir más allá de lo pedido por el apelante”.⁴⁴⁶

Al lado de esta regla que dibuja los confines del efecto devolutivo de la apelación, surge otra norma procesal de principalísima importancia que impide desmejorar la situación del recurrente como consecuencia del recurso interpuesto, siempre que no haya apelación de la otra parte. Es aquí donde nace, como otra manifestación del principio dispositivo, la *prohibición de reforma en perjuicio o peyorativa*.

Señala el profesor ARÍSTIDES RENGEL ROMBERG, que en nuestro sistema procesal y, específicamente, respecto al efecto devolutivo⁴⁴⁷ de la apelación rige el principio según el cual: “el conocimiento del juez superior se produce en la medida de la apelación” (*tantum devolutum quantum appellatum*); principio éste que a su vez se fundamenta en los principios “dispositivo” (*nemo iudex sine actore, ne procedat iudex ex officio*); del “vencimiento como causa de la apelación” (*non gravatus non potest appellare*), y en el de la “personalidad de la apelación”, según el cual la decisión de alzada no produce beneficio a la parte que ha consentido el fallo sino a aquella que lo ha apelado. Como consecuencia de ello, advierte que en nuestro sistema procesal rige el principio llamado de la “prohibición de la *reformatio in peius*”, que es una limitación que tiene el poder del juez de alzada en ciertos casos y que puede definirse así: “Cuando existe vencimiento recíproco entre ambas partes y una sola de ellas apela, el juez de alzada no puede reformar la sentencia ape-

⁴⁴⁶ VESCOVI, E. *Los recursos judiciales...cit.* p. 163.

⁴⁴⁷ Entendiendo por tal, “la transmisión al tribunal superior del conocimiento de la causa apelada. O como dice COUTURE: ‘el efecto inherente al recurso de apelación, consistente en desasir del conocimiento del asunto al juez inferior sometiéndolo al superior’. El efecto devolutivo se produce en la apelación y es, por tanto esencial a la misma, puesto que por un lado hace perder al juez *a quo* el conocimiento del asunto y, por otro, hace adquirir al juez *ad quem* la jurisdicción sobre la cuestión apelada; ya sea el mérito de la pretensión planteada ante el primer juez, o bien de alguna cuestión o punto incidental controvertido resuelto en la instancia inferior”. RENGEL-ROMBERG, A. *Tratado de Derecho Procesal Civil Venezolano. Tomo III Teoría General del Proceso*. Editorial Arte, Caracas, 1992, p. 416.

lada empeorando la condición del apelante”⁴⁴⁸. La doctrina procesalista española entiende la *reformatio in peius* como una violación del requisito de la congruencia que debe satisfacer la sentencia.⁴⁴⁹

Así pues, nuestro sistema de apelación está dominado por el principio que prohíbe la *reformatio in peius*, por lo cual el juez de alzada no puede reformar la sentencia empeorando la situación del apelante, salvo en aquellos casos en los que la contraparte haya interpuesto también apelación principal o se haya adherido a la apelación de la contraria.⁴⁵⁰ De acuerdo con lo expuesto, la prohibición de la *refor-*

⁴⁴⁸ De acuerdo con RENGEL-ROMBERG: “la jurisprudencia de nuestra casación ha sido constante bajo el Código de 1961 en el sentido de considerar que la violación de la *reformatio in peius* constituye una infracción del Art. 189 de dicho Código (hoy Art. 297), así como de los Arts. 12 (hoy también 12), 21 (hoy Art. 15) y 162 (hoy Art. 243) *ejusdem*, pues al excederse en el límite en que había recibo el problema a decidir, no se atiende el juez de alzada a lo alegado y probado en autos, ni mantiene a las partes en los derechos que le son privativos, ni se atiende a las acciones deducidas en el límite establecido por la apelación; y esta doctrina se mantiene bajo el nuevo Código. *Idem*, pp. 417-420.

⁴⁴⁹ Señalan MONTERO AROCA y FLORS MATÍES que: “Se ha venido considerando como una manifestación característica del principio de la congruencia en la segunda instancia, la prohibición de la denominada *reformatio in peius*, es decir, la prohibición de que el tribunal *ad quem*, al resolver el recurso, modifique por sí la sentencia apelada en perjuicio del apelante, empeorando o agravando la posición del mismo. Si el ámbito de la apelación y de las facultades decisorias del Tribunal *ad quem* vienen determinados, conforme al principio dispositivo, por la regla *tantum appellatum quantum devolutum* y la esencia de la legitimación para recurrir radica en la existencia de gravamen, ello implica que aquellos pronunciamientos de la sentencia de instancia que no haya sido objeto de impugnación y que resulten favorables al apelante, conservarán plena eficacia para él, pues lo que pretende con la interposición del recurso genera, por tanto, para el recurrente una expectativa de reforma de la resolución recurrida en aquello que le resulte desfavorable, sin que en ningún caso le quepa esperar un resultado que le perjudique. La sentencia de apelación que introdujera, sin petición de la parte contraria, una reforma peyorativa incurriría, evidentemente, en incongruencia. Es por ello por lo que la prohibición de la *reformatio in peius* solamente puede tener lugar si la otra parte no apeló o no impugnó la resolución apelada, pues en tal caso, por efecto de los mismos principios antes aludidos, el tribunal *ad quem* entra a conocer de todo lo que se le propone como materia de decisión en la segunda instancia por las dos partes litigantes y también recurrentes, de modo que en caso de estimar la pretensión deducida por una de ellas que hubiera sido desestimada en la primera instancia, provocará, obviamente, una reforma peyorativa para la contraria, pero ella será consecuencia, precisamente, del principio de la congruencia”. MONTERO AROCA, J.-FLORS MATÍES, J. *Los recursos en el proceso civil*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2001, pp. 346-347.

⁴⁵⁰ Según el maestro LUIS LORETO, de acuerdo con nuestro sistema procesal: “...todo litigante debe tomar la iniciativa de la reforma de la sentencia en todo aquello que le es gravoso, ya de manera autónoma, por la interposición de un recurso principal, ya en forma subordinada mediante el ejercicio del derecho a adherir, lo que presupone en este caso la preexistencia de la apelación de la parte contraria. Por ello, para dicho autor no

matio in peius es -en palabras de EDUARDO COUTURE- un principio negativo, ya que consiste principalmente en una prohibición: “no es posible reformar la sentencia apelada en perjuicio del único apelante”. Aduce dicho autor que no faltaron intentos de la doctrina, sobre todo penalista, que sostuvieran la inexistencia de este principio en todas las ramas. Sin embargo, justificadamente estas tesis no hallaron eco en el pensamiento procesal más autorizado.

En efecto, para la mayor parte de la doctrina procesal: “la prohibición de reformar en contra del recurrente no es sino la consecuencia de ciertas normas generales ya anticipadas. Así, conducen hacia esa prohibición los principios *nemo iudex sine actore*, expresión clásica del proceso dispositivo vigente en nuestros países; del *ne procedat ex officio*, que prohíbe, en línea general, la iniciativa del juez fuera de los casos señalados en la ley; y el principio del agravio, que conduce a la conclusión ya expuesta de que el agravio es la medida de la apelación.

cabría distinguir entre sentencias que contienen un sólo punto o puntos distintos y opuestos de los cuales se apela, siempre que en la decisión de ellos se produzca perjuicio a ambas partes. Ticio demanda a Cayo para que le pague 100 y éste es condenado en primera instancia a pagarle sólo 50, habiendo negado la obligación. De esta decisión que contiene un sólo punto, el demandado Cayo apela únicamente (sic). En tal supuesto, si el actor Ticio no adhiere en forma alguna a la apelación de Cayo, por no concurrir a la segunda instancia o por cualquier otro motivo, el juez de alzada no podría reformar la sentencia en favor de Ticio empeorando la situación de Cayo, aun cuando de las actas procesales pudiere surgir la convicción de que el apelante debe pagar efectivamente 100. A falta de adhesión de Ticio a la apelación de Cayo éste no podría ver empeorada su condición de condenado a pagar 50, debiendo confirmarse la sentencia. La adhesión tiene precisamente por finalidad ampliar el campo de conocimiento de la causa y decisión del juez *ad quem*, incorporando al debate de segunda instancia todas aquellas cuestiones que por el dispositivo de la sentencia sean gravosas por acción u omisión para la parte apelada y sin cuya denuncia mediante la adhesión, el juez no podría decidir las de oficio, empeorando con ello la condición del apelante. Lo propio sucede cuando la decisión se refiere a varios puntos decididos algunos de modo favorable y otros desfavorablemente a ambas partes, en cuyo caso el juez no podrá agravar la situación del apelante si el apelado no manifiesta su voluntad de obtener una reforma de la sentencia en su favor, mediante un acto de adhesión. En tratándose de puntos completamente distintos u opuestos a los de la apelación, el Tribunal de alzada no podría decidir nada sobre ellos, sino en tanto que el apelado haya manifestado con la adhesión, su voluntad de que sean reformados en la medida de los gravámenes que denuncie. Si en todos estos supuestos el apelado no concurre a la alzada, o guara silencio, no habiendo adherido, el juez no podría proveer a sus intereses (...) Quedan a salvo, desde luego, la aplicación de las leyes de orden público y el problema de la correcta subsunción de los hechos bajo las normas, en todo lo cual la figura de los litigantes no vincula al juzgador (*iura novit curia*). LORETO, L. “Adhesión a la apelación”. *Ensayos Jurídicos*. Fundación Roberto Goldschmidt. Editorial Jurídica Alva, Caracas, 1987, p. 445.

El juez de la apelación no tiene más poderes que los que caben dentro de los límites de los recursos deducidos. No hay más efecto devolutivo que el que cabe dentro del agravio y del recurso: *tantum devolutum quantum appellatum*”.⁴⁵¹

De lo anterior podemos afirmar que en virtud de la *non reformatio in peius*, en nuestro sistema procesal el juez *ad quem* no puede reformar de oficio la sentencia para empeorar la situación del apelante, salvo que exista un acto expreso de adhesión del apelado que le permita beneficiarse del efecto devolutivo pleno de la apelación principal, determinando así los confines dentro de los cuales pretende también que se efectúe el examen y control de la alzada.⁴⁵²

La jurisprudencia, por su parte, ha señalado que el principio de la *non reformatio in peius* impide al juez de alzada empeorar el agravio causado por la sentencia sometida a revisión, cuando la contraparte no haya hecho a su vez uso del recurso de apelación ni se haya adherido al de la otra⁴⁵³, puesto que la apelación transmite al tribunal superior el conocimiento de la causa, en la extensión y medida en que fue planteado el problema en el libelo introductorio de la instancia ante el juez de origen, y en la extensión y medida del problema, tal como haya quedado reducido el debate en el momento de la apelación. Es decir, que: “...el efecto devolutivo que provoca la interposición del recurso de apelación, no se produce sino en cuanto a los puntos de la sentencia que hayan sido atacados por los litigantes, de manera que la parte apelada del fallo será la única que pasa al conocimiento del tribunal de alzada, y el resultado de esa apelación no afectará, naturalmente, sino a los litigantes que hayan intervenido en el punto o proceso accionado, pues los puntos o negocios no apelados habrán causado ejecutoria, y el superior no tendrá sobre ellos jurisdicción alguna: son cosa juzgada”⁴⁵⁴

En forma constante y pacífica la extinta Corte Suprema de Justicia y la doctrina más conspicua, sostenían que el vicio de la *reformatio in peius* o reforma peyorativa comporta una violación del principio *tantum devolutum quantum appellatum*, implícito en el artículo 288 del Código de Procedimiento Civil, y no constituye *ultra-*

⁴⁵¹ COUTURE, E. *Fundamentos de Derecho Procesal Civil*, Ediciones Depalma, 3^{era} Edición, Buenos Aires, 1981, p. 368.

⁴⁵² Siendo que la adhesión en nuestro derecho es un verdadero y propio recurso o, mejor dicho, un remedio de naturaleza subordinada a la del recurso principal, lógicamente supone que quien lo ejerza se halle perjudicado por la decisión. Recuérdese que lo pretende el apelado al adherirse a la apelación es mejorar la situación en que le colocó la sentencia recurrida. Por tales motivos, cuando el apelado se limita en la segunda instancia a defender la sentencia y solicitar su confirmación, aun cuando le sea gravosa, sin utilizar para ello el recurso de adhesión a la apelación contraria, no podrá aspirar obtener en la alzada una reforma del fallo a su favor, pues el juez se encuentra limitados sus poderes para tal fin (*ne procedat iudex ex officio; no eat iudex ultra petita partium*). Vid. LORETO, L. *O.c.*, p. 450.

⁴⁵³ Cf. Ss. CSJ/SCC, 23 de septiembre de 1992 y 25 de noviembre de 1999.

⁴⁵⁴ Cf. S. CSJ/SCC, 16 de diciembre de 1992.

petita, que consiste en acordar algo que no ha sido pedido en la fase de alegación del proceso, vicio en el cual pudiese incurrir tanto el juez de alzada como el de primera instancia; en tanto que la *non reformatio in peius* es una obligación que se impone exclusivamente a los jueces de alzada, de ceñirse rigurosamente a lo que es el tema del recurso de apelación, sin favorecer a quien no lo interpuso⁴⁵⁵. Sin embargo, este criterio ha sido modificado, en los siguientes términos:

“Vista la figura del (sic) *reformatio in peius*, como un principio jurídico que emerge en abstracto de la conducta del juriscente, a través de la cual desmejora la condición del apelante, sin que haya mediado el ejercicio del precitado recurso por la contraria, es de lógica concluir, que no existe norma expresa en nuestro ordenamiento jurídico que la contemple y la cual pudiera ser, verdaderamente objeto de violación directa; siendo así, no se puede continuar inficionando dentro del campo de los artículos 288 del Código de Procedimiento Civil y 1.365 del Código Civil, para justificar la violación de una norma inexistente, argumentándose dicha ficción, en los principios de *tantum appellatum quantum devolutum*; la realidad de la conducta del *ad quem*, al desmejorar al apelante, está circunscrita a la figura jurídica de la ultrapetita, pues viola el principio de congruencia de la sentencia, conectado a la limitación de decidir solamente sobre lo que es objeto del recurso subjetivo procesal de apelación; en igual manera la *reformatio in peius*, está ligada a la garantía constitucional del derecho a la defensa, por lo cual quien ejerce ese derecho no puede ver deteriorada su situación procesal, por el sólo hecho de haberlo ejercido. Sobre la base de estos considerandos, se deja establecido que el principio de la *reformatio in peius*, en el cual incurre el juez de alzada, al conocer en función jerárquica vertical, debe ser denunciado como una infracción de forma, sobre la violación de los preceptos establecidos en los artículos 12, 15, 243, ordinal 5 y el 244 del Código de Procedimiento Civil, y con apoyo en el ordinal 1, del artículo 313 *eiusdem*.”⁴⁵⁶

En cuanto a la gravedad de este vicio, se ha considerado que la *reformatio in peius* configura una violación del derecho a la defensa de los litigantes, de manera que se trata de una trasgresión al orden público procesal que habilita a casar de oficio el fallo que incurra en la misma, de acuerdo con la facultad que en ese sentido establece para la Sala de Casación Civil del Tribunal Supremo de Justicia, el artículo 320 del Código de Procedimiento Civil. Pero adicionalmente, desde el punto de vista constitucional, se ha reconocido la posibilidad de utilizar los mecanismos procesales extraordinarios como el amparo constitucional para accionar contra la sentencia que incurra en la reforma peyorativa, porque la misma supone

⁴⁵⁵ Cf. Ss. CSJ/SCC, 23 de septiembre de 1992 y 25 de noviembre de 1999.

⁴⁵⁶ Cf. TSJ/SCC, No. 00-006 del 16 de febrero de 2001 caso *Petrica López Ortega y otra con FOGADE*.

una violación del derecho a la defensa⁴⁵⁷ y una trasgresión del principio de la seguridad jurídica⁴⁵⁸.

2. *¿Es posible la reforma en perjuicio en los procedimientos administrativos sancionatorios de segundo grado?*

El principio de la *non reformatio in peius* que, como hemos visto, es una institución oriunda del derecho procesal, tiene, no obstante ello, proyección en el Derecho Administrativo y Tributario formal, desde que en el ámbito interno de la Administración existe la posibilidad de que la manifestación de voluntad, de juicio o de conocimiento de ésta, que afecta los derechos subjetivos o intereses personales, legítimos y directos de un particular, sea objeto de una revisión rogada (recurso), bien ante el mismo órgano que dictó el acto o bien ante el superior jerárquico correspondiente.

Así, en mérito de esa revisión existiría en principio la posibilidad de que el órgano que revisa pueda modificar totalmente la decisión examinada, al punto de desmejorar o agravar la situación jurídica de quien insta dicha revisión. Esta posibilidad, ya se ha dicho, no existe en el proceso judicial y la interrogante es entonces, si tampoco ha de existir en el procedimiento administrativo de segundo grado, en especial cuando el acto objeto de revisión es una sanción administrativa (o tributaria) impuesta al administrado.

De allí que entenderemos por *reformatio in peius* en el Derecho Administrativo y Tributario formal, la modificación de un acto administrativo en su contenido material como consecuencia de la decisión de un recurso administrativo, que comporta disminuir los efectos favorables, agravar los desfavorables o incluir nuevos resultados perjudiciales para el recurrente. Alguna doctrina incluye dentro del concepto la extensión del impacto del acto original a sujetos que no estaban afectados en principio por el mismo⁴⁵⁹, pero nosotros creemos que tal supuesto es distinto al de la

⁴⁵⁷ “En orden a lo anterior, esta Sala considera que la *reformatio in peius*, además de ser un vicio de carácter legal que afecta la validez del fallo, también resulta ser un vicio que vulnera tanto el derecho a la defensa como al debido proceso del apelante. De allí que la procedencia de la acción de amparo contra el fallo que en él incurra, puede ser factible, en tanto sea inadmisibile contra dicho fallo el extraordinario recurso de casación, que es el medio judicial apropiado e idóneo para remediar la situación jurídica lesionada como consecuencia de la indebida reforma de la sentencia, que desmejore la situación del único apelante (*reformatio in peius*); pues, se reitera una vez más que el mecanismo del amparo está condicionado a la inexistencia de otros medios procesales que permitan el restablecimiento de la situación jurídica que se alega infringida, o de la situación que más se le asemeje, tal como lo dispone el artículo 5 de la Ley Orgánica de la materia.” Cf. S. SCJ/SCC, 15.07.98.

⁴⁵⁸ Cf. S. CSJ/SCC, 18 de noviembre de 1999.

⁴⁵⁹ SAINZ MORENO, F. “La ‘*reformatio in peius*’ en materia de contrabando. *Revista de Administración Pública*. No.76, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, Enero-Abril, p. 182.

reforma peyorativa, que sólo debe ser examinada, en nuestra opinión, con respecto al sujeto que recurre y no en relación a los terceros. En el supuesto anotado, el problema que sea plantea no es si el acto ha sido modificado para afectar de manera distinta (*rectius*: peor) la situación de quien interpone el recurso, sino si el acto que originalmente se dirigía a un sujeto en particular, puede ampliar su radio de acción hasta tocar los derechos subjetivos e intereses personales, legítimos y directos de terceros ajenos al procedimiento administrativo constitutivo y, por supuesto, extraños al procedimiento de segundo grado. No es un problema del contenido del acto (elemento objetivo), sino de los sujetos pasivos del mismo (elemento subjetivo).

De entrada es preciso señalar que las razones por las cuales la sentencia de primera instancia no puede ser modificada por el juez *ad quem* en perjuicio del apelante, no son trasladables al ámbito del procedimiento administrativo porque ambos cauces formales -el proceso judicial y el procedimiento administrativo- presentan características no sólo diversas, sino en ocasiones diametralmente opuestas.

Esto ha llevado a algunos a descartar de plano que la *non reformatio in peius* sea un principio susceptible de ser transportado al terreno de los recursos administrativos. Pero es el caso que la respuesta no es tan sencilla, porque a pesar de las indiscutibles diferencias que han de reconocerse entre ambos mecanismos de revisión de actos precedentes (el acto administrativo definitivo por una parte y la sentencia por la otra), el *telos* de la revisión pareciera ser el mismo: El escrutinio de la decisión original para lograr su conformidad con el derecho.

La discusión teórica ha sido enconada, larga e irreconciliable y en algunos países como España, ha debido ponerse fin mediante reformas legislativas drásticas.⁴⁶⁰ Pero en otras latitudes, como ocurre en nuestro país, tales cambios no se han

⁴⁶⁰ El artículo 89 de la Ley de Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAPPAC), dispone que la resolución que ponga fin al procedimiento debe decidir sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del mismo. Explica SANTA MARÍA PASTOR que el término “cuestiones” que emplea el precepto no tiene el mismo sentido que en el ámbito del proceso y en ese sentido señala que son cuestiones, como la propia norma señala, las peticiones concretas formuladas por el propio interesado en su solicitud, pero también todos aquellos otros temas sustantivos que él mismo o la Administración pudieran plantear con posterioridad al acto de iniciación. Ahora bien, indica el autor que la resolución de cuestiones que no hubieren sido planteadas por los interesados, sino por la Administración, están sujetas a límites que tratan de impedir que el procedimiento se convierta en una trampa para aquéllos: i) Con carácter general y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89.1 de la LRJAPPAC, que cuando se trate de cuestiones conexas que no hubieren sido planteadas por los interesados, el órgano competente podrá pronunciarse sobre las mismas, poniéndolo antes de manifiesto a aquéllos por un plazo no superior a quince días, para que formulen las alegaciones que estimen pertinentes y aporten, en su caso, los medios de prueba. Lo que en nuestra opinión indica que el legislador español ha entendido que lo contrario supondría una violación del derecho a la defensa y a la prueba. ii) En el caso exclusivo de los procedimientos iniciados a instancia del interesado y según lo previsto en el artículo 89.2 *ejusdem*, la resolu-

producido y las dudas siguen y, lo que es peor, la realidad cotidiana enseña que, en efecto, los actos administrativos sometidos a revisión a través de los recursos administrativos son en muchas ocasiones modificados para desmejorar o empeorar la situación del recurrente.

Tratar de encontrar una salida a este “atolladero” teórico, no es tarea sencilla porque como apunta JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR, antes de que el asunto recibiera solución legislativa en España, la *reformatio in peius*: “...es uno de esos temas sobre los cuales es literalmente imposible ponerse de acuerdo, en los cuales parece que ambas partes llevan razón, por muy anticientífico que esto resulte en pura lógica aristotélica”. Y no le faltaba razón al distinguido profesor español pues el tema no sólo ha sido arduamente discutido, sino que, en efecto, cada una de las posturas contrapuestas ofrece argumentos bastantes sólidos.

El aserto precedente, sin más explicación, conduciría entonces a replantear la utilidad del esfuerzo que hemos emprendido, el cual, por lo visto, podría ser un intento más, tal vez frustrado, de abordar con éxito la solución de un problema impenetrable. Sin embargo, esta renuncia apriorística, a pesar de las enormes dificultades apuntadas, no es aceptable, pues las consecuencias de tal actitud no se quedan en el plano teórico, sino que dejan sin respuesta un importantísimo problema práctico y absolutamente cotidiano, cual es la creciente desconfianza y rechazo de los recursos administrativos como medios idóneos para conciliar el ejercicio de la potestad de autotutela, por una parte, y el pleno goce y disfrute del derecho constitucional a la defensa, por la otra.

Quienes propugnan la interpretación del ordenamiento procedimental administrativo con sujeción estricta al texto expreso de las normas positivas correspondientes, prescindiendo de considerar los derechos y garantías constitucionales de los

ción será congruente con las peticiones formuladas por el interesado, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la Administración de incoar de oficio un nuevo procedimiento, si procede. Con esta salvedad, dice SANTA MARÍA PASTOR, se ha querido excluir la posibilidad de a vieja práctica de las resoluciones que suponen una *reformatio in peius*, forma indirecta de desalentar las solicitudes comprometidas o incómodas para la Administración y que lo mismo han sido consideradas como contrarias al derecho a la tutela judicial efectiva. SANTA MARÍA PASTOR, J.A. *Principios de Derecho Administrativo*. Editorial Centro de Estudios Ramón Arces, S.A., Madrid, 2000, 2da. Edición, Volumen II, pp. 103-104. De acuerdo con MENÉNDEZ RESACH “...si la Administración considera que la tramitación del expediente ha puesto de relieve la existencia de hechos que deben comportar un empeoramiento de la posición jurídica del interesado, no puede extraer las consecuencias pertinentes al resolver el procedimiento iniciado a instancia de aquél, sino que deberá incoar de oficio un nuevo procedimiento, limitándose a terminar el iniciado a instancia de parte de acuerdo con el principio de congruencia”. MENÉNDEZ RESACH, A. “Procedimientos Administrativos: Finalización y Ejecución”. *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*. Tecnos, Madrid, 1993, p. 253.

ciudadanos y su impacto en el Derecho Administrativo y Tributario formal, ofrecen una sola respuesta al tema que nos hemos planteado: La *non reformatio in peius* no tiene cabida en el procedimiento administrativo recursivo o de segundo grado en Venezuela, sea el ordinario o el especial tributario. Esa posición, de entrada, no podemos compartirla.

Otros sostienen la plena aplicación de la *non reformatio in peius* en el procedimiento administrativo venezolano, pero tal vez en razón del contexto en el que dichos análisis han sido efectuados, los mismos no son lo suficientemente exhaustivos.

Conviene entonces revisar cada una de las posiciones antagónicas que se han esbozado sobre el asunto que nos ocupa, sin que ello suponga extraviarnos en la poco útil reproducción de doctrina que suele acompañar este tipo de análisis. Trataremos, por el contrario, de resumir los perfiles fundamentales de cada posición para entrar seguidamente y sin mayores preámbulos, a ofrecer nuestra visión del tema.

2.1. *Perfiles fundamentales de las tesis que rechazan la admisibilidad de la prohibición de reforma peyorativa en el procedimiento administrativo*

La interpretación gramatical de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y del Código Orgánico Tributario, puede conducirnos fácilmente a descartar *a priori*, sin mayores discusiones, la aplicabilidad de la prohibición de reforma en perjuicio en el procedimiento administrativo en general y en el sancionatorio en particular.

La mayoría de las tesis que apoyan la no aplicación del principio en el procedimiento administrativo, se sustentan en el texto expreso de las leyes de procedimiento administrativo de cada país en las cuales, con ciertos matices, se confiere a la Administración la potestad-deber de resolver todos los asuntos que surjan del expediente administrativo correspondiente, hayan sido o no planteados por los interesados. La Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos⁴⁶¹ parece alinearse con esta posición, de acuerdo con lo que se lee del texto expreso de su artículo 89, según el cual: “*El órgano administrativo deberá resolver todos los asuntos que se sometan a su consideración dentro del ámbito de su competencia o que surjan con motivo del recurso aunque no hayan sido planteados por los interesados*”.

Esta norma es ordinariamente concatenada con el artículo 90, *ejusdem*, que faculta a la Administración, para confirmar, modificar o revocar el acto administrativo impugnado.

Esta ha sido la posición de nuestra jurisprudencia:

⁴⁶¹ Pudiera parecer redundante, pero es bueno recordar que por mandato del artículo 158 del Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos se aplica supletoriamente en todos los asuntos que no estén expresamente regulados por el Código.

“...el principio *non reformatio in peius* no le es aplicable a la administración, principio consagrado en la doctrina y jurisprudencia venezolana con anterioridad a la vigencia de la Ley que rige la materia, según se precisa en la citada sentencia de la Sala 14-5-85, y, por supuesto, aplicable actualmente de conformidad con el artículo 90 en concordancia con los artículos 82 y 83 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos”.⁴⁶²

“Debe analizar igualmente la Sala la afirmación del recurrente en orden a que el acto impugnado empeoró su situación respecto a la que tenía antes de la interposición del recurso jerárquico y al respecto se observa: Con arreglo al artículo 39 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos 'el órgano administrativo deberá resolver todos los asuntos que se sometan a su consideración dentro del ámbito de su competencia o que surjan con motivo del recurso aunque no hayan sido alegados por los interesados'. Ha interpretado la doctrina que esta potestad general subrayada por la Sala otorgada por el legislador a la autoridad administrativa permite a ésta, contrariamente a lo que sucede en el orden judicial, desmejorar la situación del recurrente (*reformatio in peius*) en vía administrativa si del examen del asunto encuentra razones que justifiquen un cambio en la calificación de los hechos y, por ende, sus consecuencias jurídicas”.⁴⁶³

En definitiva, quienes apoyan esta tesis sostienen, resumidamente, lo que sigue:

- i) Que si la Administración tiene la potestad-deber de analizar y resolver todos los aspectos que derivan del análisis del expediente administrativo y que tal actividad ha de cumplirla, según el texto expreso y categórico de la norma, aun cuando deba pronunciarse sobre asuntos no planteados por el interesado, luce claro que, a diferencia del juez, el órgano administrativo no se encuentra limitado por el principio dispositivo, en tanto no son solamente los planteamientos del administrado los que exigen su decisión y delimitan su labor indagatoria y valorativa, ni, por vía de consecuencia, su pronunciamiento está gobernado por el principio de congruencia que, como hemos visto con anterioridad, es uno de los postulados que nutren la prohibición de reforma en perjuicio en el ámbito procesal.
- ii) Que si la ley autoriza a la Administración a modificar la decisión que revisa y no señala expresamente, en apariencia, que tal modificación tenga un límite específico o, más concretamente, que no pueda conducir a desmejorar o agravar la situación del recurrente que insta la revisión del acto, nada obsta para que la resolución que se dicte en el procedimiento de segundo grado, al modificar el acto revisado, empeore la condición del administrado impugnante.

⁴⁶² Cf. S. CSJ/SPA, 11 de agosto 88, caso: *Protinal del Zulia, C.A.*

⁴⁶³ Cf. S. CSJ/SPA, 4 de octubre de 1994, caso: *Rafael Alcántara Van Nathan.*

- iii) Que el procedimiento administrativo está sometido a normas y principios muy distintos de aquellos que se aplican en el proceso judicial y que por tanto, el traslado no depurado de instituciones propias de este último al primero, no puede hacerse sin correr el riesgo de violar normas expresas de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y, lo que es por aún, desarticular la buena marcha del procedimiento administrativo.
- iv) Así, mientras en el juicio son las partes quienes tienen la carga fundamental de impulsar el proceso hasta su conclusión definitiva, so pena de sufrir la perención de la instancia no ocurre lo propio en el procedimiento administrativo, constitutivo o de revisión, en el cual es la Administración quien tiene la potestad-deber de impulsión.
- v) De la misma forma, mientras en el proceso ordinario las indagaciones historificadoras del juez, la captura de los elementos necesarios para conformar su convicción y, en general, el cumplimiento de todos los actos procesales que le corresponde ejecutar dentro del juicio hasta el definitivo y culminante que es la sentencia, deben conciliar la aplicación de los principios dispositivo e inquisitivo, según el caso y la naturaleza de las pretensiones deducidas por las partes, la situación en el procedimiento administrativo es totalmente distinta, pues el órgano encargado de decidir está obligado a buscar por todos los medios la verdad material y no la meramente formal y, por tal virtud, no son ni los planteamientos del interesado ni aun el contenido del acto administrativo objeto de revisión, los que delimitan su labor, pues ésta, como se ha dicho, es principalmente inquisitiva, oficiosa y exhaustiva.
- vi) Que donde existe la necesidad de recorrer un procedimiento administrativo para obtener una manifestación de voluntad, de juicio o de conocimiento de la Administración, hay sin duda un interés general tutelado y, por tanto, los sostenedores de esta tesis piensan que sin desconocer el interés particular del administrado que insta la revisión del acto administrativo en un procedimiento de segundo grado, el propósito fundamental que persigue el órgano decisor en dicho trámite formal es cuidar, por encima de todo, el interés colectivo y ello significa, en un sistema como el nuestro, la subordinación total de la actuación administrativa al bloque de la legalidad. Por tanto, la posición jurídica del recurrente puede ser desmejorada si así lo exige la recta aplicación de la ley (*lato sensu*).
- vii) Por el contrario, el proceso judicial no existe necesariamente para proteger el interés general, sino como un medio de encausar los conflictos intersubjetivos de intereses particulares, evitando así las graves consecuencias de la autodefensa. De esta forma, el juez dará la razón al que haya probado tenerla dentro del juicio, en un complejo proceso intelectual que, simplifícadamente, exige examinar las pretensiones contrapuestas, la prueba rendida en el juicio por cada parte y la aplicación del derecho objetivo al caso concreto. Por eso el juez no puede dar menos, más o algo distinto a lo pedido por las partes, so pena de que su decisión esté viciada de incongruen-

cia (*citra petita*, *ultra petita* o *extra petita*, respectivamente), y si revisa la decisión del inferior, sólo puede hacerlo dentro de los límites fijados por quien apela (*tantum devolutum quantum apelatum*), quedándole vedado desmejorar la posición del recurrente (*non reformatio in peius*).

Como puede advertirse con facilidad, nada simple resulta rebatir estos argumentos, hilvanados a partir de clásicas interpretaciones de las normas que rigen el ordenamiento procedimental administrativo.

2.2. Perfiles fundamentales de las tesis que admiten la prohibición de reforma peyorativa en el procedimiento administrativo

En general, quienes aceptan el traslado del principio procesal de la *non reformatio in peius* al procedimiento administrativo, expresan lo que sigue⁴⁶⁴:

- i) Que los recursos administrativos han sido creados en garantía de los ciudadanos y que esta naturaleza prima sobre cualquier otra, lo que como hemos visto es totalmente opuesto a la tesis conforme a la cual la Administración siempre actúa para proteger el interés colectivo y obedientemente sometida al bloque de la legalidad, incluso en el ámbito de los procedimientos administrativos recursivos. Hay pues un aparente conflicto entre el principio de la legalidad administrativa y el principio de la seguridad jurídica, que en el plano de los recursos, según la posición que ahora comentamos, debe resolverse en favor de este último, pues es la propia Administración la que vulneraría, con el acto que *a posteriori* pretende modificar, el principio de la legalidad y es sólo ella quien debe soportar las consecuencias negativas de tal proceder.

⁴⁶⁴ Uno de los autores venezolanos que ha estudiado el tema, pero reconociendo que el mismo amerita un tratamiento individualizado y más exhaustivo, es el profesor JOSÉ ARAUJO JUÁREZ, quien ha expresado lo siguiente: “El tema ofrece perfiles muy sutiles y no es posible tratarlo aquí con extensión. Sin embargo, la admisión del principio de la reforma peyorativa pugna con elementales principios de garantía y seguridad jurídica. En efecto: (i) El recurso administrativo presupone la existencia de un acto administrativo que el órgano decisor no puede desconocer. El órgano administrativo no puede actuar como si no existiera la decisión objeto de impugnación, lo que iría contra la esencia del recurso administrativo. (ii) Lo que permite la revisión es, precisamente, la existencia del recurso administrativo, pues fuera del mismo, el acto declarativo de derechos sólo puede ser objeto de revisión administrativa en los supuestos y a través de los procedimientos que prevén los artículos 82 y 83, LOPA. Por lo que fuera de tales casos, las facultades de la Administración para resolver sobre sus actos sólo existen en la medida en que se beneficie al administrado. (iii) Es cierto que el artículo 89, LOPA, reconoce al órgano competente potestad para decidir cuantos asuntos surjan del expediente, hayan sido o no alegados. Pero ello no puede conducir a la admisión de la reforma peyorativa, por cuanto del examen de la cuestión de fondo hemos de señalar que es evidente que el órgano puede decidir la anulación, por motivos distintos a los invocados como fundamento del recurso. Es en este sentido como ha de entenderse la expresión *asuntos no planteados que surjan con motivo del recurso*”. ARAUJO JUÁREZ, J. *Derecho Administrativo Formal*. Vadell Hermanos Editores, Valencia-Caracas, 1998, pp. 434-435.

- ii) Que la posibilidad de la reforma peyorativa pugna con elementales principios constitucionales de garantía del administrado y en particular trastoca la garantía de la seguridad jurídica, pues nadie puede confiar en la posibilidad de obtener una decisión justa en la vía gubernativa, si existe el grave riesgo de que se le sorprenda con una resolución más gravosa que aquella que originalmente impugnó.
- iii) Que la Administración no puede desconocer la existencia del acto previo que justamente es el que constituye el objeto de su revisión, pues ello desnaturalizaría la esencia del recurso.
- iv) Que el resultado de ejercer un derecho constitucional, en este caso el de la defensa, no puede ser dañoso al punto de colocar a quien hace uso del mismo en una situación jurídica peor que la que tendría si hubiera permanecido pasivo frente a la manifestación de voluntad original de la Administración. Hay que reconocer en verdad, como apunta con acierto GONZÁLEZ NAVARRO, que: "...es muy difícil convencer a un particular que ve agravada su situación como consecuencia de la utilización de un recurso administrativo, de que aquello que ha manejado es una garantía".⁴⁶⁵
- v) Que la posibilidad de la reforma peyorativa en el procedimiento administrativo recursivo es una poderosa arma disuasiva en manos de la Administración, que puede conducir a que el administrado claudique injustificadamente de defenderse de un acto administrativo que viola sus derechos subjetivos o intereses legítimos, sólo por el fundado temor de que ese acto pueda llegar a ser aún más gravoso.

Hoy en día la discusión parece superada en España, tal como lo reseña IÑIGO SANZ RUBIALES: "La prohibición de *reformatio in peius* tiene por objeto impedir que la resolución de un procedimiento iniciado a instancia de parte agrave la situación inicial del solicitante. Se sitúa -esta prohibición- en el conflicto entre legalidad y seguridad jurídica, e implica la prevalencia de esta última en los concretos casos en que es aplicable. Su ámbito de aplicación propio son los recursos. Tiene su origen en el Derecho procesal y responde a un principio general de esa rama del Derecho tradicionalmente expresado en el brocardo *tantum devolutum quantum appellatum* (...) tanto la legislación administrativa como la jurisprudencia aplican sin problemas este principio general al procedimiento administrativo."⁴⁶⁶

La Ley 30/1992, Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común⁴⁶⁷, establece en su artículo 89.2 que: "En los

⁴⁶⁵ GONZÁLEZ NAVARRO, F. *Procedimiento administrativo (apuntes)*. ENAP, Madrid, 1968. p. 55.

⁴⁶⁶ SANZ RUBIALES, I. "Contenido y alcance de la prohibición de *reformatio in peius* en el procedimiento administrativo". *Revista de Administración Pública*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2013, No. 190.

⁴⁶⁷ BOE.es - Documento consolidado BOE-A-1992-26318.

procedimientos tramitados a solicitud del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la Administración de incoar de oficio un nuevo procedimiento, si procede.”

Y en su artículo 113 señala que: “El órgano que resuelva el recurso decidirá cuantas cuestiones, tanto de forma como de fondo, plantee el procedimiento, hayan sido o no alegadas por los interesados. En este último caso se les oírán previamente. No obstante, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial.”

2.3. Nuestra posición

La *reformatio in peius* no es admisible en los procedimientos administrativos sancionatorios de segundo grado, pues a ello se oponen razones de orden constitucional, de orden legal y, finalmente, varios principios que rigen el Derecho Administrativo y Tributario formal en nuestro ordenamiento jurídico.

a) *Derechos y garantías constitucionales que impiden la reformatio in peius*

a'. *El derecho a la defensa*

Los recursos administrativos son, cualesquiera sean sus características particulares y su regulación adjetiva, la proyección más evidente e importante del derecho constitucional a la defensa en el ámbito de la actividad administrativa. Todas las teorías que parten de considerar a los recursos administrativos como un cauce formal orientado, casi exclusivamente, al ejercicio de la autotutela administrativa, *arrancan de una premisa absolutamente falsa* y por ello arriban a conclusiones erradas.

La llamada autotutela de segundo grado no es el fin, sino a lo sumo un producto derivado y totalmente secundario del ejercicio de los recursos administrativos. Quien impugna un acto administrativo porque éste lesiona sus derechos subjetivos o intereses legítimos, no lo hace impulsado por el altruista y ferviente deseo de que se restablezca la legalidad objetiva quebrantada por virtud de la defectuosa actuación del órgano administrativo; antes por el contrario, lo hace en ejercicio de su derecho constitucional a defenderse de una manifestación de voluntad, de juicio o de conocimiento que le perjudica en su esfera individual y que por tanto rechaza en su propio interés, no en el de la colectividad. Pensar lo contrario es aislarse de la realidad para flotar perdido en el mundo de las abstracciones teóricas.

Desde la perspectiva anterior, única aceptable en el plano terrenal, es imprescindible entender que el recurso administrativo persigue lograr la revocación total o parcial del acto y que el único escenario admisible por quien recurre como el peor de todos, es la confirmación del proveimiento impugnado, nunca la agravación de sus efectos negativos o la disminución de los positivos que pueda contener.

Si se admite que por virtud del ejercicio del derecho a la defensa, mediante la interposición de un recurso administrativo, la situación jurídica del recurrente puede ser peor o menos favorable de la que hubiese tenido de no haber actuado, al provo-

car con ello la firmeza del acto, ha de admitirse también que el ejercicio del derecho a la defensa puede dar lugar a la indefensión, conclusión que, sin la menor duda, repugna a la lógica más elemental.

En efecto, la indefensión es un fenómeno que puede producirse, a grandes rasgos, como consecuencia de cuatro causas fundamentales.

La primera tiene lugar cuando el sujeto afectado permanece pasivo, inerte, admitiendo, tácita o expresamente, el perjuicio infligido a sus derechos o intereses. Este es un estado de indefensión que es, salvo que medie violencia, error o cualquier otro elemento que perturbe la libre manifestación del consentimiento, perfectamente legítimo, aunque moralmente reprochable.

La segunda fuente de indefensión se materializa cuando, simple y llanamente, se niegan al justiciable los medios formales o materiales necesarios para defenderse. Esta es la manifestación más aberrante y atípica de la indefensión y sólo podría producirse donde el Estado de Derecho fuera un régimen totalmente inexistente y desconocido.

La tercera causa de indefensión tiene lugar cuando, a pesar de existir los medios formales y materiales para el adecuado ejercicio del derecho a la defensa, tales medios admiten la posibilidad de que la situación jurídica del que actúa en protección de sus derechos o intereses pueda ser agravada o empeorada como consecuencia de esa actuación. Sin ser tan grotesca como la anterior, esta es sin duda una forma ilegítima de indefensión, que burla la efectividad del derecho a la defensa, convirtiéndolo en un ornamento inoperante, recogido en una hipócrita declaración de derechos y garantías.

Finalmente, la indefensión puede originarse cuando el justiciable es sorprendido en su buena fe a través de la alteración intempestiva e inesperada de la situación jurídica original frente a la cual reaccionó. Esta alteración priva al justiciable de una oportunidad de defensa que en otras circunstancias hubiera tenido. También esta es una forma ilegítima de indefensión pues supone que el esfuerzo defensivo primigenio se ha desperdiciado, con lo cual, como hemos dicho, se disminuye el alcance y la efectividad del derecho a la defensa.

Puede apreciarse de lo expuesto que dos de las causas principales que originan indefensión frente al ejercicio ilegítimo de las potestades y competencias administrativas, se producen como consecuencia de la reforma en perjuicio. En este orden de ideas, es evidente que la posibilidad de que se produzca la *reformatio in peius* como consecuencia de la interposición de un recurso administrativo, supone el paradójico efecto de colocar en situación potencialmente más desventajosa a aquel que ejercita el derecho constitucional a la defensa, frente a aquel que renuncia al disfrute del mismo o, lo que es igual, que *la posibilidad de la reforma peyorativa premia al que no se defiende y castiga al que lo hace*.

Este último aserto es, como se puede advertir con facilidad, suficientemente revelador de los perniciosos efectos que comporta la *reformatio in peius* dentro de los procedimientos administrativos de segundo grado, sobre todo en el ámbito de las

sanciones administrativas, pues pone de bulto como ésta se constituye en una forma de amedrentamiento, en una amenaza velada para que se toleren, resignadamente, las actuaciones ilegítimas del poder administrativo.

b'. *El derecho a la notificación e información de cargos*

La Constitución consagra, dentro del concepto más amplio del debido proceso, el derecho de los ciudadanos a ser notificados de las actuaciones del poder público que afecten sus derechos e intereses, en especial en el plano sancionatorio, en el que existe la previsión expresa del derecho a la información y notificación de cargos, *ex* artículo 49.1.

La reforma peyorativa comporta en definitiva una innovación, desventajosa o menos provechosa, con respecto al contenido material de la manifestación de voluntad, de juicio o de conocimiento proferida originalmente por la Administración. Desde luego, esta innovación no es conocida y ni siquiera es previsible para el administrado cuando se le notifica el acto administrativo definitivo, es decir, el que pone fin al procedimiento administrativo constitutivo o de primer grado.

Trasladando lo anterior al ámbito de los procedimientos sancionatorios, la *reformatio in peius* significa que la sanción originalmente impuesta y frente la cual se defiende el presunto infractor, es *ab initio* indeterminada, pues su contenido material puede cambiar, para agravarse, como consecuencia del recurso intentado. Esto es particularmente grave en Venezuela donde el monto de la sanción tributaria, medido en la unidad de ajuste que se denomina Moneda de Mayor Valor, cambia diariamente según las tasas de cambio publicadas por el Banco Central de Venezuela.⁴⁶⁸

Naturalmente, el derecho a la notificación e información de cargos resulta gravemente violado cuando al acto original es sorpresivamente alterado en su contenido para hacerlo más gravoso, sin el conocimiento previo de su destinatario. Para algunos este reclamo es simplemente una fruslería, pues también se modifica el acto en su contenido material, sin informar antes al recurrente, cuando el recurso es declarado con lugar. Tal objeción no podría menos que calificarse de absurda pues, en primer lugar, en este caso se produciría justamente el resultado aspirado por el recurrente, de manera que no habría sorpresa alguna ni traición a la buena fe; y en segundo término, no hay en este supuesto lesión alguna a los derechos e intereses del recurrente y sin daño no hay nulidad (Lo que el Derecho Administrativo clásico resume en el brocardo: *pas de nullité sans grief*).

Cosa distinta ocurre cuando los cargos originalmente imputados se alteran para hacerlos más graves y esa alteración transcurre totalmente a espaldas del afectado, quien no puede defenderse de la nueva imputación, sino a través del recurso administrativo siguiente o acudiendo a la vía judicial.

⁴⁶⁸ Vid. FRAGA-PITTALUGA, L. *Algunos comentarios de la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020*. <https://fragapittaluga.com.ve>.

c'. *El derecho a la prueba*

También el derecho constitucional a la prueba resulta afectado cuando se aplica la reforma en perjuicio en los procedimientos administrativos de segundo grado. En efecto, notificado el acto administrativo, el destinatario del mismo diseñará la estrategia argumentativa que sea menester para reaccionar contra la manifestación de voluntad, de juicio o de conocimiento que afecta sus derechos subjetivos o intereses personales, legítimos y directos. Sin embargo, la argumentación que tienda a desvirtuar la validez del proveimiento administrativo no es suficiente para demoler la presunción de legitimidad que lo acompaña, salvo que la disputa verse sobre cuestiones de mero derecho o que se trate de alguno de los supuestos donde el *onus probandi* recaea sobre la propia Administración.

En el ámbito del procedimiento administrativo sancionatorio, aun cuando es la Administración quien está obligada a ofrecer suficientes, concordantes y pertinentes pruebas de cargo para sustentar el acto administrativo correspondiente, es indiscutible el derecho del supuesto infractor de aportar la prueba que sustente su defensa, y es además prudente que lo haga aun cuando se sienta amparado -ya que en efecto lo está- por el derecho constitucional a la presunción de inocencia.

Ahora bien, si después de desahogada la prueba en el procedimiento administrativo de segundo grado, el acto administrativo que culminó el procedimiento constitutivo es modificado para agravar la sanción impuesta a través de éste, bien porque la Administración invoque hechos nuevos o bien porque modifique la apreciación de los examinados originalmente, se habrá privado al supuesto infractor de una oportunidad que normalmente hubiera tenido de presentar pruebas que desvirtuaren la ocurrencia de tales hechos o la valoración que de los mismos haya hecho la Administración.

La gravedad de esta violación al derecho constitucional a la prueba se aprecia en forma descarnada cuando se desciende del plano teórico a la realidad cotidiana de nuestros procedimientos administrativos. Imagínese por un instante que para lograr la anulación en vía administrativa de una grave sanción, que no sólo implique consecuencias de orden patrimonial, sino que suponga, por ejemplo, la pérdida de un derecho, el presunto infractor haya desplegado un magno esfuerzo de historificación de los hechos realmente ocurridos, distorsionados o no apreciados por la Administración respectiva al imponer el ilegítimo castigo, trazando para tal fin toda una estrategia probatoria, recopilando y promoviendo el material documental correspondiente, presentando e interrogando testigos, evacuando experticias e inspecciones judiciales y cualquier otro medio de prueba legal, pertinente y conducente a la defensa de sus derechos e intereses. Supóngase entonces que todo este despliegue de recursos económicos y humanos resulte, no sólo totalmente inútil sino además contraproducente, en tanto la respuesta de la Administración no será simplemente una confirmación del acto recurrido, sino su alteración total para hacerlo más gravoso.

Compréndase que el derecho constitucional a la prueba no es una mera aspiración o una idealista declaración de principios, sino la columna vertebral del derecho a la defensa, el elixir vital sin el que éste no puede jamás existir. Para que el dere-

cho a la prueba tenga un resultado proficuo, es preciso reconocerle plena efectividad y, para ello, no ha de permitirse bajo ningún concepto que quien hace uso del mismo, vea desperdiciado su esfuerzo al ser emboscado por un nuevo acto cuyo contenido no pudo prever y contra el cual, lógicamente, nada pudo probar oportunamente.

En adición a todo lo que ha quedado expuesto, y en sintonía con los derechos y garantías constitucionales de los que disfruta el administrado dentro del procedimiento administrativo sancionatorio, conviene señalar que la *reformatio in peius* puede tener su origen en pruebas ilegítimas, cuyo uso está proscrito por la Constitución. Ciertamente y como ya fue señalado con anterioridad, uno de los casos de obtención ilegítima de una prueba, se configura cuando no se ha dado la oportunidad al interesado de presentar la prueba contraria antes de que se produzca la decisión definitiva del asunto de que se trate. Esto es precisamente lo que ocurre con la reforma peyorativa en el procedimiento administrativo sancionatorio de segundo grado, desde que la misma debe estar basada en pruebas de cargo nuevas o no apreciadas durante el procedimiento administrativo constitutivo, pero con respecto a las cuales no ha existido la oportunidad para el interesado de presentar la prueba contraria.

d'. *El derecho al doble grado de instancia*

También expresamos con anterioridad que es un principio general dentro del derecho administrativo sancionatorio, que antes de que la sanción sea impuesta, ha de concederse al imputado la posibilidad de alegar y probar todos los hechos que coadyuven en la defensa de sus derechos e intereses y que, en consecuencia, el derecho constitucional a la defensa debe ejercerse antes de que se pronuncie el acto administrativo sancionatorio.

Ahora bien, es claro que cuando opera la reforma peyorativa en el procedimiento administrativo sancionatorio de segundo grado, el imputado no tiene la posibilidad de defenderse del acto que le impone una sanción distinta a la que recurrió antes de que tal acto se pronuncie, de manera que sin lugar a dudas se produce en este caso una violación del derecho al doble grado de instancia.

e'. *El derecho a no autoinculparse (nemo tenetur se ipsum accusare)*

Tal como antes señalamos, la Constitución incorpora el derecho de a no declarar contra sí mismo, que en cualquier caso es un derecho humano. Este derecho no sólo significa la proscripción de las confesiones arrancadas a través de la violencia o el engaño, sino también, que las actuaciones del imputado, especialmente aquellas que se orientan a su defensa, no pueden ser utilizadas en su perjuicio.

En el asunto que nos concierne, no cabe duda que la admisión de la reforma peyorativa en los procedimientos administrativos de segundo grado, implica aceptar que el recurso administrativo puede generar el efecto totalmente opuesto al que persigue quien lo intenta, es decir, que aunque el recurso es interpuesto para defenderse y lograr la revocación total o parcial del acto impugnado, el resultado puede ser no sólo la confirmación total de dicho acto, sino también su alteración en desmedro de la posición del recurrente.

La reforma en perjuicio en los procedimientos administrativos sancionatorios de segundo grado se produce porque la Administración se vale del recurso para examinar el acto y todas las circunstancias que han rodeado su emisión y, al hacerlo, encuentra nuevos hechos que suponen nuevas infracciones al ordenamiento jurídico o descubre que los hechos originalmente constatados no fueron apropiadamente calificados o las normas fueron incorrectamente aplicadas; así, y como consecuencia de ello, el órgano que resuelve el recurso intentado decide entonces imponer nuevas sanciones o agravar las que fueron originalmente aplicadas.

En este caso, el recurso administrativo puede calificarse como una especie de “declaración contra sí mismo” que hace el recurrente, desde que conduce no sólo a un fracaso de la defensa, sino a la obtención de un resultado más perjudicial de aquel que provocó la impugnación. Es el recurrente quien ofrece a la Administración la oportunidad de perjudicarlo. Paradójicamente, el recurrente actúa en perjuicio de sí mismo, porque su reacción es el medio a través del cual la Administración va a agravar su situación antes de defenderse.

El recurso administrativo, en especial en un procedimiento administrativo sancionatorio, no puede obrar contra quien lo intenta, pues ello significa institucionalizar la “declaración contra sí mismo” como el mecanismo a través del cual la Administración corrige los errores o los defectos de su actuación. Por tanto, no cabe duda que la reforma peyorativa viola el derecho constitucional a no autoinculparse.

b) *Normas legales que impiden la reformatio in peius*

a'. *La irretroactividad de los nuevos criterios administrativos*

Afirma en forma generalizada la doctrina, que el acto administrativo no produce efectos sino hacia el futuro y que esto constituye uno de los pilares básicos del Derecho Administrativo, materializado en el principio de la irretroactividad de los actos administrativos, cuyo propósito es preservar la seguridad de las relaciones jurídicas, en tanto que llevar los efectos del proveimiento hacia el pasado, afectando situaciones jurídicas ya consolidadas, supone arbitrariedad y desorden.⁴⁶⁹

Ya desde finales del siglo XIX el Consejo de Estado Francés declaraba la nulidad de los actos administrativos que adolecían del llamado “vicio de retroactividad”, cada que vez que se constataba la anterioridad de los efectos del acto con respecto a la fecha de su entrada en vigencia. En 1925 el Consejo de Estado Francés formuló por primera vez el principio general de que los reglamentos no podían estatuir sino para el futuro⁴⁷⁰, lo cual se extiende en 1948 a los actos administrativos individuales.⁴⁷¹

⁴⁶⁹ Doctrina de la Procuraduría General de la República. Caracas, 1983, p. 43.

⁴⁷⁰ Cf. S. CE, *Sieur Rodière*.

⁴⁷¹ Cf. S. CE, *Société de filatures et tissages de Madagascar*.

Sin duda, reconocer la posibilidad abierta e indiscriminada de la Administración de afectar relaciones jurídicas trabadas con anterioridad a la emanación del proveimiento administrativo, choca abiertamente con el principio de la legalidad en tanto es un atentado contra la seguridad y certeza jurídica de que deben gozar tales relaciones. Afirma el profesor RIVERO que el acto no produce efectos sino hacia el futuro y de allí la regla de la no retroactividad de los actos administrativos de la cual el Consejo de Estado ha hecho un principio general del derecho⁴⁷². Dice además que la Administración no puede remontar el efecto de su acto más allá de la fecha en la que intervino, sino cuando la ley la ha autorizado expresamente para ello⁴⁷³. Comparten esta opinión VEDEL⁴⁷⁴ GARRIDO FALLA⁴⁷⁵, GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ⁴⁷⁶ y DROMI⁴⁷⁷, todos ellos admitiendo, sin embargo, algunas excepciones a la regla general. También con este parecer coinciden en nuestro país los profesores BREWER CARÍAS⁴⁷⁸ y LARES MARTÍNEZ, aclarando este último que puede ser retroactivo el acto si así lo dispone la ley o lo exige la naturaleza misma del proveimiento (*i.e.* actos declarativos)⁴⁷⁹. A la misma conclusión arriba HERNÁNDEZ-BRETON en una excelente monografía dedicada al tema, afirmando que el principio de irretroactividad de los actos administrativos no normativos aparece admitido hoy, a la luz de la jurisprudencia venezolana⁴⁸⁰, como principio general del derecho.⁴⁸¹

El principio de la no retroactividad se refiere en general a la prohibición de que una norma nueva se aplique a situaciones de hecho nacidas con anterioridad a su

⁴⁷² CE 25 juin 1948, *Société du journal L'Aurore*

⁴⁷³ RIVERO, J. *Derecho Administrativo*. UCV, Caracas, 1984 (tr. 9a. ed.), p. 115.

⁴⁷⁴ VEDEL, G. *Derecho Administrativo*. Aguilar, Madrid, 1980 (tr. 6ta. ed.), p. 159.

⁴⁷⁵ GARRIDO FALLA, F. *Tratado de Derecho Administrativo*. T.I, TECNOS, Madrid, 1987, p. 454.

⁴⁷⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. FERNÁNDEZ, T.R. *Curso de Derecho Administrativo*. Civitas, Madrid, 1993, T. I, p. 568.

⁴⁷⁷ DROMI, J.R. *El acto administrativo*. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985, p. 25.

⁴⁷⁸ BREWER CARÍAS, A. *El derecho administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. EJV, Caracas, 1982, p. 196.

⁴⁷⁹ LARES MARTÍNEZ, E. *Manual de Derecho Administrativo*. Caracas, 1990, 8va. ed., p. 186.

⁴⁸⁰ “La jurisprudencia de esta Corte ha acogido el principio de que los actos administrativos particulares deben surtir efecto únicamente a partir del momento en que, después de perfeccionados, son notificados a los interesados, o lo que es lo mismo, que los actos de tal naturaleza no deben tener efectos retroactivos, porque tal circunstancia los viaría de ilegalidad” *Cf.* S. CSJ/SPA, 11.08.83.

⁴⁸¹ HERNÁNDEZ BRETON, E. “El principio de irretroactividad de los actos administrativos no normativos en la doctrina y en la jurisprudencia de los tribunales de lo contencioso-administrativo”. *Revista de Derecho Público* No. 24, EJV, Caracas, 1985, p. 228.

vigencia; así, la nueva norma es ineficaz para regular situaciones fácticas consolidadas en el pasado.⁴⁸² En el caso específico de los actos administrativos el principio alude a la nulidad de aquellos proveimientos cuyos efectos pretendan aplicarse a situaciones jurídicas consolidadas en el pasado antes de que el acto adquiriese eficacia jurídica. Por tal razón, deben distinguirse claramente tales actos de aquellos que se refieren a hechos o situaciones ocurridos en el pasado, pero cuyos efectos se proyectan hacia el futuro, en los cuales, lógicamente, no hay irretroactividad⁴⁸³.

⁴⁸² Cf. S. CPCA, 25 de noviembre de 1992, *Revista de Derecho Público*. EJV, Caracas, No. 52, p. 95.

⁴⁸³ Nuestra jurisprudencia ha definido la retroactividad del acto administrativo en los siguientes términos: “la retroactividad del acto administrativo se dirige a conferirle efectos en el pasado, es decir, antes de que el mismo entre en vigor, de donde resulta que la problemática de la irretroactividad del acto administrativo se enlaza con la de su eficacia, entendida ésta como la imposibilidad del acto para producir efectos jurídicos directos sobre terceros, si no ha sido exteriorizado debidamente a través de la publicación, bien por medio de su notificación, según se trate de actos generales o singulares”. Cf. S. CSJ/SPA, 31 de julio de 1980. También se ha ocupado la jurisprudencia de advertir las diferencias que cabe distinguir entre los efectos retroactivos del acto administrativo y sus efectos inmediatos, señalando que los primeros suponen la eliminación o modificación de hechos pasados y consumados, de modo que se trata de regular una situación hacia el pasado; mientras que, por el contrario, los segundos son los efectos normales y ordinarios de las leyes y demás actos jurídicos, es decir, la regulación de las situaciones futuras. Cf. S. CPCA, 29 de enero de 1987. Así pues, según la jurisprudencia que se comenta, la retroactividad consiste en cambiar situaciones y consecuencias consumadas, y sustituirlas por otras simplemente para hacerlas desaparecer, en tanto que la aplicación inmediata de los actos jurídicos a la realidad, cuyo origen es el pasado, es otra cosa. Entonces, lo importante es precisar si una decisión administrativa propiamente está desconociendo situaciones consumadas para aplicar consecuencias futuras, lo que sería retroactividad, o por el contrario, si al regular consecuencias futuras de situaciones pasadas, sin alterar éstas, lo que está haciendo es darle efectos inmediatos a dicha decisión. Esta misma decisión, especialmente didáctica, distingue situaciones claras de retroactividad de aquellas que suponen la simple y llana aplicación inmediata de las normas: “...pechar con nuevos impuestos de importación bienes que estaban libres de ello, es retroactividad, porque un hecho consumado, la importación exonerada o exenta de tributos, se modifica para gravarla cuando antes no lo era. Igualmente, efectuar un reintegro de un impuesto pagado, porque la actividad a la cual se refiere resultó después exonerada, es aplicar retroactivamente una exoneración para modificar el hecho pasado, o sea, la imposibilidad de la misma actividad. Pero, por ejemplo, si en un determinado momento los propietarios de inmuebles no soportan cierta obligación y posteriormente se les impone legalmente una nueva dentro del concepto de función social que trae el artículo 99 de la Constitución, no por ello los propietarios que lo fueran con anterioridad podrían alegar que a ellos no les es aplicable aquella obligación porque la adquisición de la propiedad ocurrió mucho antes. Por el contrario, esta nueva obligación es aplicable a los nuevos propietarios y a los antiguos, porque ello no significa una modificación del derecho mismo de propiedad, que sí sería retroactivo, sino que regula

En el pasado el fundamento del principio de la irretroactividad de los actos administrativos se hizo descansar sobre la intangibilidad de los derechos subjetivos de los particulares, a modo de límite infranqueable para la aplicación retroactiva de las manifestaciones de voluntad de la Administración. Se decía que “El fundamento de esta regla, como en el caso de la anulación (...) es la seguridad jurídica y el respeto a los derechos de los particulares”⁴⁸⁴, pero hoy en día, al menos en nuestro país, es el artículo 24 de la Constitución el principal basamento de dicho principio.⁴⁸⁵ En definitiva, el principio de la irretroactividad tiene rango constitucional; la regla de la irretroactividad debe ceder sólo en casos excepcionales, que no quebranten en modo alguno la norma constitucional y el principio fundamental que la inspira, esto es, el de la seguridad jurídica; la libertad de apreciación de la Administración y del juez contencioso de aquellos casos en que es posible la retroactividad del acto administrativo, es mínima y se encuentra irremisiblemente atada a la norma constitucional y a los límites que de su contexto dimanar.

Ahora bien, la reforma peyorativa supone aplicar hacia el pasado los efectos de un acto nuevo. Ciertamente, el acto administrativo que es producto del procedimiento constitutivo es capaz de crear derechos subjetivos o intereses legítimos, pero en todo caso, aun cuando lo anterior no ocurra, no puede discutirse que dicho acto genera una particular situación jurídica en cabeza del destinatario correspondiente. Cuando el acto administrativo resultante del procedimiento administrativo de segundo grado modifica esta situación jurídica para hacer más gravosa la condición del recurrente, se materializa un caso de retroactividad que debe calificarse como inadmisibles por inconstitucional, tal como hemos tenido la oportunidad de ver.

Al dictar el acto administrativo definitivo que luego es recurrido, la Administración ha constatado unos hechos, los ha calificado jurídicamente y los ha encuadrado en el presupuesto hipotético de la norma aplicable al caso concreto. Como consecuencia de estas operaciones, se ha producido una manifestación de voluntad,

su ejercicio futuro.” Esta decisión ha sido ratificada en S. CPCA, 09 de noviembre de 1994, *Revista de Derecho Público*. No. 59-60, EJV, Caracas, pp. 150-151.

⁴⁸⁴ GUAITA, A. “Eficacia del acto administrativo”. *Revista de Administración Pública*. No. 25, Madrid, 1958, p. 164.

⁴⁸⁵ “(...) el principio de la retroactividad es en Venezuela de orden constitucional (art. 44 Constitución Nacional), y aún cuando aparece redactada refiriéndose únicamente a ‘disposiciones legislativas’ o ‘leyes’, ya la jurisprudencia de esta misma Sala lo aplicó también a los ‘Reglamentos’, o sea, a los actos administrativos de efectos generales (...) y en esta oportunidad, lo extiende a los actos administrativos de efectos particulares” *Cf.* S. CSJ/SPA, 05 de agosto de 1980. Así pues, sin desmedro del principio general de respeto a las situaciones jurídicas consolidadas en el pasado, puede sostenerse que en nuestro país, por vía de interpretación jurisprudencial, el principio de irretroactividad de los actos administrativos tiene su fundamento en la propia Constitución y es, como lo ha afirmado reciente sentencia de la Corte Suprema, bajo la ponencia del Magistrado Humberto La Roche, “...**pedra angular de la seguridad jurídica**...”. *Cf.* S. CSJ/SPA, 21 de julio de 1994, *Revista de Derecho Público*. No. 69-60, EJV, Caracas, p. 223.

de juicio o de conocimiento que al exteriorizarse ha creado una situación jurídica determinada en cabeza del destinatario del acto. Ahora bien, cuando el interesado recurre permite que la Administración revise su actuación para corregir los defectos de su actividad, pero esa corrección no puede llegar hasta alterar extemporáneamente la calificación jurídica de los hechos constatados en perjuicio del recurrente, simplemente porque el órgano ha cambiado de criterio con respecto al caso concreto. Naturalmente y como ya hemos sostenido, los criterios de la Administración no pueden ser inmutables, pero la permisible modificación de los mismos sólo puede tener efectos *pro futuro* y en ningún caso hacia el pasado. Esta afirmación cobra relevancia superlativa cuando la nueva interpretación que pretende retrotraer sus efectos se hace con respecto a una norma sancionatoria, porque en este supuesto la única retroactividad admisible es precisamente la opuesta a la reforma peyorativa, es decir, la que favorece al imputado.

En la formulación constitucional del principio de irretroactividad puede encontrarse con facilidad la orientación necesaria para entender proscrita la posibilidad de la *reformatio in peius* en los procedimientos administrativos sancionatorios de segundo grado. Dice el principio que ninguna ley —ni como hemos visto, un acto administrativo— podrá tener efectos retroactivos, salvo cuando imponga menor pena, o, lo que es lo mismo, que la irretroactividad es inadmisibles excepto cuando sea en beneficio del justiciable. Por tanto, si en violación de esta regla general pretenden retrotraerse los efectos del acto que culmina el procedimiento de segundo grado o recursivo, y si además esa retroacción supone crear *ex novo* una situación jurídica más perjudicial que la que existía antes de intentar el recurso, no hay duda que la inconstitucionalidad de tal proceder es escandalosa.

Muy ilustrativo resulta el criterio que sostuvo la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, cuando señaló que la irretroactividad de la ley ha sido establecida en nuestro ordenamiento jurídico como una garantía *a la no alteración in peius de los derechos de los particulares* mediante la aplicación de una ley o reglamento cuya vigencia es posterior al nacimiento de tales derechos. Se trata pues, dice la Corte, de una amplia protección a los derechos de los ciudadanos, cuyo punto crucial lo constituye la determinación del momento en que efectivamente nace el derecho que se alegue *alterado in peius* bien por una ley o bien por un reglamento, pues para que el mismo entre en el ámbito de protección de la garantía es menester que sea anterior a la norma de cuya aplicación resulte la modificación desfavorable.⁴⁸⁶

Lo anterior, de acuerdo con todo lo que fue expuesto precedentemente, es perfectamente aplicable en el ámbito de los actos administrativos y en especial en cuanto a los de carácter sancionatorio, y pone de manifiesto la íntima conexión que existe entre la garantía constitucional de no retroactividad y el principio *non reformatio in peius*. La garantía de la irretroactividad está ordenada a la protección del valor fundamental de la seguridad jurídica y este también es el valor supremo que

⁴⁸⁶ Cf. S. CSJ/SPA, No. 9, 24 de enero de 1997.

quiere satisfacer la interdicción de la reforma peyorativa. La retroacción de las normas o los actos administrativos está proscrita y sólo se le consiente cuando se hace en favor o beneficio del afectado, sencillamente porque no hay en este caso lesión alguna ni quebranto de la seguridad jurídica. Pero la alteración sobrevenida y más dañosa de una situación jurídica pasada, no sólo trae consigo, evidentemente, una lesión, sino que sorprende y crea total desconfianza en el sistema, conspirando, precisamente, contra la seguridad jurídica.

b'. *La irrevocabilidad de los actos administrativos generadores de derechos subjetivos o intereses legítimos*

Dispone el artículo 82 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, que los actos administrativos que no originen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos para un particular, podrán ser revocados en cualquier momento (lo propio establece el artículo 267 del Código Orgánico Tributario). De esta norma se ha deducido con acierto que si el acto hace nacer un derecho subjetivo o un interés legítimo, no puede en modo alguno ser revocado por la Administración, salvo que tal proveimiento se encuentre afectado de un vicio de nulidad absoluta y así sea establecido por sentencia definitivamente firme.

Este importante postulado es la proyección concreta en el ámbito de la actividad administrativa de la garantía de la *seguridad jurídica* (artículo 299 de la Constitución). Nadie es libre ni puede usar y gozar sus derechos si estos pueden ser desconocidos espasmódicamente, según el humor y los caprichos de los detentadores temporales del poder. Por eso, cuando la Administración profiere una manifestación de voluntad, de juicio o de conocimiento de carácter definitivo, que reconoce un derecho subjetivo o lo crea *ex novo*, o que coloca al destinatario del acto en una especial situación de hecho que éste tiene interés legítimo, personal y directo en conservar, no puede luego desdecirse, pues ello supone el quebranto más grave que pueda imaginarse a la seguridad jurídica y un espaldarazo al imperio absoluto de la arbitrariedad.

Quienes defienden la posibilidad de la *reformatio in peius* en el procedimiento administrativo recursivo, no atisban a comprender que este mecanismo permite, precisamente, la revocación -so pretexto de un recurso- de actos administrativos preexistentes que al menos generan un interés legítimo que consiste en que sus efectos positivos no desaparezcan y que los negativos no sean más nocivos de lo que ya son.

Es absolutamente indiscutible que quien resulta afectado por un acto de la Administración y en mérito de ello lo impugna, desea la revocación total o parcial del mismo, previendo como el escenario menos favorable el fracaso del recurso y, por vía de consecuencia, la confirmación del acto. Puede sostenerse entonces que el acto impugnado hace nacer un interés legítimo a que el mismo se conserve, en el peor de los casos, en los términos en que ha sido dictado. Por el contrario, resulta casi una *perogrullada* afirmar que ningún recurrente puede estar interesado en que el acto impugnado se modifique para hacerlo más lesivo a sus derechos e intereses.

Para quienes invocan como justificación de la *reformatio in peius* la posibilidad que tiene la Administración de pronunciarse sobre todas las cuestiones que surjan en el caso concreto, hayan sido o no planteadas por el recurrente (artículo 89 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos) y la facultad que la asiste de revocar, confirmar o modificar el acto (artículos 90, *ejusdem*, y 267 del Código Orgánico Tributario), conviene recordar que estas exorbitantes facultades no han sido creadas para auspiciar o proteger el uso arbitrario del poder, sino para satisfacer, a través de una autotutela responsablemente ejercida, el principio de la legalidad administrativa, cuya única razón de ser es el valor supremo, y por tanto más importante, de la seguridad jurídica, al cual apunta precisamente el principio de la irrevocabilidad de los actos creadores de derechos subjetivos o de intereses personales legítimos y directos.

c) *Principios del Derecho Administrativo Formal que impiden la reformatio in peius*

a'. *El principio de la buena fe*

Ya hemos visto que el principio de la buena fe, cuya aplicación en el ámbito del Derecho Administrativo ha sido objeto de interesantes estudios⁴⁸⁷, comporta la necesidad de que los sujetos guarden en sus relaciones una conducta leal, honesta, vale decir, la que ordinariamente puede esperarse de un buen padre de familia. Expresa RONDÓN DE SANSÓ que: "...la buena fe es un concepto jurídico indeterminado que, en su sentido semántico, alude a la conciencia, convicción o intención de no perjudicar a otro o de no violar la ley (...) De todo lo anterior, podemos deducir que la buena fe como hecho ético social, alude a la lealtad, honestidad, fidelidad, confianza, credibilidad y a la segura creencia o convicción de no lesionar a otro"⁴⁸⁸.

Este principio tiene consagración positiva general en nuestro ordenamiento jurídico, en el artículo 1.160 del Código Civil y al igual que se ha expresado en otros ordenamientos jurídicos⁴⁸⁹, en el nuestro esta norma, como muchas otras del señalado Código (principio de irretroactividad, vigencia de las leyes, reglas de la interpretación jurídica, etc.), tiene el carácter de *ius commune* en tanto se aplica a todo el ordenamiento jurídico.

En el ámbito específico de la actividad administrativa, el principio de la buena fe tiene expreso reconocimiento constitucional y legal, pues la Constitución dispone en su artículo 141, que la Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta, entre otros, en los principios de *honestidad* y *transparencia*, valores que sin duda están implícitos en el concepto más amplio de la

⁴⁸⁷ GONZÁLEZ PÉREZ, J. *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. CIVITAS, 1989.

⁴⁸⁸ RONDÓN DE SANSÓ, H. "El principio de la confianza legítima en el derecho venezolano". *III Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer Carías*. Funeda, Caracas, 1997, pp. 303 y ss.

⁴⁸⁹ GONZÁLEZ PÉREZ, J. *El principio general de la buena fe...cit.*, pp. 37-38.

buena fe en las relaciones Administración-administrados. Por su parte, el artículo 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública señala que la actividad de la Administración Pública se desarrollará con base en una serie de principios entre los cuales destacan el de *buena fe*. Lo propio ocurre con la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos, la cual dedica un capítulo especial, dentro de su título III, a la “presunción de buena fe”.

El respeto del señalado principio adquiere una especial relevancia en el ámbito de las relaciones entre los administrados y la Administración, pues la actuación de ésta no puede equipararse a la de cualquier sujeto, en tanto que la coherencia, pulcritud, objetividad y transparencia de sus actuaciones debe ser la regla y no la excepción. La Administración actúa en el ejercicio de potestades administrativas y de esta forma invade la esfera jurídico-subjetiva de los administrados, afectándola en formas muy diversas. No es posible otorgar tal poder sin la necesaria contrapartida de un sometimiento absoluto al derecho. Pero además, aun en el campo en que la Administración actúa con cierta libertad, la sumisión de sus comportamientos al principio de la buena fe, el respeto irrestricto de la confianza depositada en ella por los ciudadanos es una obligación inexcusable.

No cabe la menor duda que la posibilidad de la *reformatio in peius* conspira contra la buena fe, en tanto se encuentra en contradicción con los pilares fundamentales sobre los cuales descansa este principio. En efecto, la reforma peyorativa supone una alteración inesperada e imprevisible de la situación jurídica del recurrente, que refleja incoherencia y contradicción en el actuar administrativo y que es recibida por el destinatario del acto como una acción desleal y sorpresiva que lo toma desprevenido y que, en definitiva, lo castiga por ejercer el derecho constitucional a la defensa. Al suponer un cambio urdido a espaldas del recurrente, la reforma en perjuicio es opuesta a la transparencia y a la honestidad con la que debe conducirse la Administración Pública. Del mismo modo, por cuanto la reforma peyorativa supone una contradicción evidente entre el acto administrativo que pone fin al procedimiento constitutivo o de primer grado y el que culmina el procedimiento recursivo o de segundo grado, no hay duda de que la misma derrumba la sensación de confianza que deben tener los particulares en la Administración. Finalmente, la sola posibilidad de ser emboscado por una decisión inesperada e incongruente con la propia actuación del órgano administrativo desploma la presunción de buena fe que debe existir en las relaciones de los ciudadanos con la Administración -sobre todo en el curso de un procedimiento sancionatorio- trocándola en una actitud defensiva, desconfiada, predispuesta y de poca o nula colaboración con el órgano encargado de decidir el recurso.

b'. *El principio venire contra factum proprium non valet*

En íntima vinculación con el principio de la buena fe, que rige en todas las relaciones intersubjetivas, existe un postulado que prohíbe a los sujetos ir en contra de sus propias actuaciones. La raíz de este principio puede ubicarse en el hecho de que la convivencia social exige que las personas guarden un cierto grado de coherencia, constancia y estabilidad en sus actuaciones, generando con ello la confianza necesaria para poder interrelacionarse normalmente con los demás. Aunque toda relación

debe iniciarse sobre la base de una presunción de buena fe, es preciso que el hombre, como ser social, satisfaga la confianza que otros depositan en él y el primer paso que debe dar en tal sentido es ser consecuente con sus propios actos, desde que éstos constituyen la exteriorización de su voluntad, al menos en apariencia.

No significa esto que las contramarchas y rectificaciones producto de errores cometidos, sean moral o jurídicamente reprochables; al contrario, estas son las conductas apropiadas cuando se ha incurrido en una equivocación que precisa ser enmendada. En realidad, lo que predica la llamada *doctrina de los actos propios* no es la inmutabilidad del comportamiento, sino que las consecuencias de las necesarias rectificaciones recaigan principal y especialmente sobre aquél que ha cometido un error y no sobre quien se ha relacionado de buena fe con éste y que luego se ve sorprendido por un cambio de actitud que frustra sus naturales expectativas.

La aplicación de la reforma en perjuicio comporta un desconocimiento del propio acto, desde que la Administración se desdice de la manifestación de voluntad consignada en el acto administrativo que es producto del procedimiento constitutivo sancionatorio, a través de una nueva manifestación de voluntad, en este supuesto más gravosa para el particular, reproducida en el acto que culmina el procedimiento recursivo. Como hemos reiterado ya, es obvio que quien intenta un recurso aspira que el acto original sea revocado o al menos modificado, pero naturalmente, la modificación deseada no es, en ningún caso, una que suponga la disminución o pérdida de un beneficio ya acordado, el incremento de una carga o el agravamiento de las sanciones originalmente impuestas.

Así, desde esa perspectiva, el recurrente aspira, con razón y amparado por el derecho, la estabilidad de aquella parte del acto administrativo que le favorece y que, por tanto, hace nacer para él un interés legítimo en su conservación. Si bien no es posible desconocer la potestad de autotutela de la Administración y que como resultado de la misma se corrijan errores cometidos por ésta, es claro que las consecuencias desfavorables de esa rectificación no deben volcarse sobre el recurrente. Admitir lo contrario sería अपार los cambios espasmódicos y caprichosos de criterio por parte de la Administración, sin respeto alguno por las expectativas legítimas que su actuación ha generado en los particulares y, lo que es más grave, la aplicación retroactiva de nuevos criterios sobre un asunto previamente decidido, a lo cual se opone no sólo la doctrina de los actos propios, sino, como hemos visto, el principio de irretroactividad de los actos administrativos, *ex* artículos 24 de la Constitución y 11 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.⁴⁹⁰

⁴⁹⁰ En nuestro derecho positivo, el artículo 11 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos dispone que los criterios establecidos por la Administración pública podrán ser modificados, pero la nueva interpretación no podrá aplicarse a situaciones anteriores, salvo que fuere más favorable a los administrados y que, en todo caso, la modificación de los criterios no dará derecho a la revisión de los actos definitivamente firmes. Consagra el precitado artículo, como se advierte, tres principios: i) Que la Administración puede cambiar sus criterios; ii) Que tales cambios no pueden aplicarse a

c'. *El principio de la confianza legítima*⁴⁹¹

De acuerdo con la doctrina más autorizada, con la noción de confianza legítima “...se alude a la situación de un sujeto dotado de una expectativa justificada de obtener una decisión favorable a sus intereses (...) la nueva figura que analizamos va a constituir la base de una nueva concepción de los vínculos que los poderes públicos (poder legislativo, administraciones públicas) y los entes de autoridad en general poseen frente a los ciudadanos, cuando a través de su conducta, revelada en sus declaraciones, actos y doctrina consolidada, se pone de manifiesto una línea de actuación que la comunidad o sujetos específicos de ella, esperan que se mantenga. Igualmente alude a la expectativa de otorgamiento de una ventaja jurídica, aun cuando no exista un texto expreso que lo avale (...).⁴⁹²

Hemos dicho precedentemente que la interposición del recurso genera la expectativa legítima de obtener la anulación del acto recurrido o al menos su modificación en términos más favorables para el recurrente, y que el escenario más negativo sólo puede ser el fracaso del recurso y por tanto la total confirmación del acto. Quien recurre lo hace para proteger sus derechos e intereses y obtener una decisión favorable, aunque sea parcialmente, en especial cuando el acto impugnado impone una sanción. Nadie se aventura a intentar un recurso si tiene la firme creencia de que va a perder o, peor aún, que va a resultar perjudicado en mayor medida por actuar contra el acto administrativo. Existe, pues, la *confianza legítima* en la posibilidad de ganar y, al propio tiempo, en que lo peor que puede ocurrirle al recurrente es ver confirmada en todas sus partes la manifestación de voluntad, de juicio o de conocimiento impugnada.

No hace falta mayor esfuerzo intelectual para concluir en que la sola potencialidad de la reforma peyorativa da al traste con la confianza legítima que se supone debe dimanar del ejercicio de un recurso administrativo. Lejos de existir tal confianza, el riesgo de la reforma en perjuicio convierte al recurso en una especie de “ruleta rusa”, una peligrosa apuesta de resultados inciertos e impredecibles, que

situaciones anteriores, salvo que fueren más beneficiosos a los administrados; iii) Que la revisión de los criterios no puede conducir a la revisión de los actos administrativos definitivamente firmes ni de aquellos que han creado derechos subjetivos o intereses personales, legítimos y directos.

⁴⁹¹ En general sobre el principio de confianza legítima: CALMES, S. *Du principe de protection de la confiance légitime en droit allemand, communautaire et français*. DALLOZ, Paris, 2001/ COLMAN, E. *La Protección de la Confianza Legítima en el Derecho español y venezolano: rasgos generales y aplicación a dos supuestos de la actividad administrativa*. FUNEDA, Caracas, 2011/ VELAZCO SILVA, K. *La confianza legítima ante actuaciones de funcionarios de hecho*. Universidad del Zulia, Maracaibo, 2020. Sobre el principio de confianza legítima en materia tributaria, véase por todos: DÍAZ RUBIO, P. *El principio de confianza legítima en materia tributaria*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014.

⁴⁹² RONDÓN DE SANJO, H. “El principio de la confianza legítima...*cit.*”, pp. 295-296.

puede desembocar en un mayor daño que aquel que ha querido conjurarse. De esta forma, los recursos administrativos dejan de ser la manifestación del derecho constitucional a la defensa en el seno de la Administración, para convertirse en un riesgoso juego de azar que sólo una de las partes -la Administración- puede manipular antojadizamente en su beneficio. Es muy difícil explicar a un ciudadano común que el mecanismo creado en la ley para que se defienda de aquello que cree injusto, puede llegar a acrecentar la injusticia de la que se defiende. Que difícil es mantener la confianza hacia la Administración, en quien ha sido víctima de semejante atropello.

En conclusión y como corolario de todo cuanto ha sido expuesto, debemos afirmar que la aceptación de la *reformatio in peius* en los procedimientos administrativos sancionatorios de segundo grado, significa sacralizar algo que todo el mundo aborrece, una posibilidad que se opone a la razón y al ideal de justicia más básico que habita en el ciudadano común y que, por lo tanto, el operador jurídico está obligado a rechazar.⁴⁹³

⁴⁹³ El asunto ha quedado muy bien resuelto en el derecho positivo español, donde el artículo 21.3 del Reglamento de Procedimiento Sancionador de la Administración del Estado, aprobado por Real Decreto No. 1398, del 4 de agosto de 1993, establece: “Cuando el infractor sancionado recurra o impugne la resolución adoptada, las resoluciones del recurso ordinario y de los procedimientos de revisión de oficio que, en su caso, se interpongan o sustancien no podrán suponer la imposición de sanciones más graves para el sancionado.”

QUINTA PARTE

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN LA VÍA JUDICIAL

Cuando los fines autocompositivos del procedimiento administrativo recursivo no han sido satisfechos porque la Administración Tributaria respectiva ha decidido no revocar su actuación y al contrario la ha confirmado; o ha guardado silencio frente al recurso jerárquico intentado por el particular, lo cual supone una denegatoria tácita del mismo; o cuando la autoridad tributaria ha decidido no conceder el reintegro solicitado; o en general cuando se han producido actuaciones de la Administración Tributaria que lesionan en cualquier forma los derechos y los intereses de las personas y el administrado ha declinado acudir previamente a la Administración para atacar directamente el acto administrativo que puso fin al procedimiento administrativo de primer grado o constitutivo, la omisión, la vía de hecho administrativa o la actuación dañosa de la Administración Tributaria, queda entonces allanado el camino para acudir a la jurisdicción tributaria a solicitar la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses.

CAPÍTULO PRIMERO

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO

1. *La jurisdicción especial contencioso tributaria*

1.1. *El concepto de jurisdicción en general*

El Derecho Procesal en general, y el Derecho Procesal Tributario no es la excepción, descansa sobre tres conceptos fundamentales que al decir de RAMIRO PODETTI⁴⁹⁴, constituyen la “trilogía estructural” del mismo. Estos tres conceptos son la acción (arranque), el proceso (camino) y la jurisdicción (destino). Absolutamente todos los procesos judiciales, sin importar la naturaleza jurídica del derecho sustantivo que se discuta en los mismos, están conformados por estos tres elementos esenciales.

⁴⁹⁴ PODETTI, R. “Trilogía estructural de la ciencia del Derecho Procesal”. *Revista de Derecho Procesal Argentina*. 1944, p. 113.

La *acción* es el derecho público subjetivo que asiste a toda persona de acudir ante los órganos de administración de justicia, para plantear una pretensión procesal y pedir una sentencia que resuelva el fondo del asunto. Como afirma COUTURE es un derecho público subjetivo que se concede *uti cives*.⁴⁹⁵ No importa si la pretensión procesal deducida es o no procedente, como se admite sin ambages desde de la conocida polémica WINDSCHEID-MUTHER y las aportaciones de WACH, CHIOVENDA, ALSINA, COUTURE, LIEBMAN, ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, entre otros, a partir de las cuales se desvinculó el derecho sustantivo pretendido de la acción, dando lugar así al nacimiento del Derecho Procesal moderno.

El *proceso* es el cauce formal, consecutivamente ordenado en diferentes actos preclusivos, que se inicia una vez interpuesta la acción y en el cual las partes (*lato sensu*) defienden sus respectivas posiciones frente al juez, con el objeto de formar la convicción de éste y obtener una sentencia de fondo. Como expresa ENRICO TULLIO LIEBMAN: “La actividad mediante la cual se desarrolla en concreto la función jurisdiccional se llama proceso. Dicha función no se cumple, en efecto, en un solo tiempo, sino con una serie coordinada de actos que se desarrollan en el tiempo y que tienden a la formación de un acto final. De ahí la idea de *proceder* hacia una meta, y el nombre dado al conjunto de actos cuya existencia se produce en el ejercicio de la función.”⁴⁹⁶

La *jurisdicción*, en sentido material, no es otra cosa que la actividad de administrar justicia, de resolver en forma definitiva y mediante la aplicación del derecho objetivo, los conflictos intersubjetivos de intereses que surgen a partir de la pretensión procesal deducida y su resistencia (la *litis* según CARNELUTTI).

En definitiva, la función de administrar justicia, ejercida por unos órganos especializados integrados en uno de los poderes fundamentales que constituyen el Estado, a través de un acto cubierto por el manto impenetrable de la *res iudicata*, es la jurisdicción. De ella pueden darse numerosos conceptos, e incluso predicarse su relatividad, como en su momento lo hizo el maestro CALAMANDREI⁴⁹⁷.

Pero, como quiera que nuestro propósito no es enzarzarnos en semejante discusión, sino ofrecer una definición sencilla que nos permita abordar el estudio de la llamada “jurisdicción contencioso tributaria”, hemos escogido al azar el concepto que nos ha parecido más útil a tales fines, conforme al cual puede ser definida la jurisdicción como: “El Poder Judicial, compuesto por jueces y magistrados, a quienes, por su independencia y sumisión a la ley, la soberanía popular ha otorgado la potestad jurisdiccional y, en consecuencia, expresamente ha legitimado para la so-

⁴⁹⁵ COUTURE, E. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Depalma, Buenos Aires, 1981, p. 69.

⁴⁹⁶ LIEBMAN, E.T. *Manual de Derecho Procesal Civil*. EJEA, Buenos Aires, 1980, p. 25.

⁴⁹⁷ CALAMANDREI, P. *Istituzioni di Diritto Processuale Civile secondo il nuovo Codice*. Padova, 1943, p. 24.

lución definitiva e irrevocable de los conflictos intersubjetivos y sociales, para el control de la legalidad y la complementación del ordenamiento jurídico.”⁴⁹⁸

En la medida en que el Estado se fortalece y bajo la égida de los peligros y desgracias que ha generado el régimen de la autodefensa, en la que cada quien se hace justicia por sí mismo, sin más limitaciones que las derivadas de su poder y su fuerza, éste asume el monopolio de la justicia y prohíbe en forma expresa todo intento de que los ciudadanos resuelvan sus conflictos intersubjetivos sin su intervención. En el curso de esta evolución, larga y accidentada, se pasa del llamado sistema contractualista, basado en un supuesto convenio nacido del acto de la *litis contestatio* entre quien demanda y quien es demandado, al sistema de la relación jurídica procesal que transcurre entre el Tribunal y las partes y en la cual se generan derechos de naturaleza procesal entre cada uno de estos sujetos⁴⁹⁹. Se asume entonces que la sentencia, como manifestación de voluntad del Estado que resolverá el conflicto intersubjetivo, no se impondrá más en base a un presunto convenio entre los litigantes sino por obra del *imperium* de quien la profiere.

La acción, el proceso y la jurisdicción son instituciones interdependientes que no pueden concebirse aisladamente porque entonces pierden toda su significación. Estos conceptos existen y se justifican en tanto se encuentren ordenados o dirigidos a la consecución de un fin común: *La tutela de los derechos*.

En Venezuela la trilogía estructural del Derecho Procesal ha sido constitucionalizada. El artículo 26 de la Constitución dice que toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos. La norma se refiere a que toda persona tiene derecho de acceder a los órganos de administración de justicia y esa posibilidad, jurídicamente encuadrada, no es otra cosa que el derecho de *acción*.

Pero la Constitución no se contenta sólo con garantizar el derecho de acción, sino que eleva al máximo rango posible el cauce formal a través del cual ese derecho se hace efectivo, al establecer en su artículo 257, que el *proceso* constituye un instrumento fundamental para la realización de la justicia.

Finalmente, la Constitución dispone, nuevamente en el artículo 26, que los ciudadanos no sólo tienen derecho a la acción y al proceso, sino también a obtener una decisión de fondo, es decir, a la *jurisdicción*, estando el sistema de justicia integrado 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 que participan en la administración de justicia conforme a la ley y los abogados autorizados para el ejercicio (artículo 253 de la Constitución).

⁴⁹⁸ GIMENO SENDRA, V. *Fundamentos del Derecho Procesal*. Civitas, Madrid, 1981, p. 28.

⁴⁹⁹ BÜLOW. *Die lehre von den processeinreden und die processvoraussetzungen*. Giesen, 1968.

1.2. La jurisdicción contencioso-tributaria en particular

a) Perfil

La jurisdicción contencioso-tributaria es el conjunto de jueces y magistrados, independientes y sujetos a la ley, a quienes se ha otorgado la potestad de solucionar en forma definitiva e irrevocable los conflictos intersubjetivos surgidos con ocasión de los actos, hechos u omisiones de la Administración Tributaria (*lato sensu*) que en cualquier forma afecten los derechos e intereses de las personas (naturales o jurídicas). Afirma el profesor RAFAEL BADELL MADRID, que: “El proceso contencioso tributario es, definitivamente, una sub-especie del proceso contencioso administrativo, de allí que se encuentre enmarcado en el ámbito especial de su competencia gozando de todas las características de aquél. En efecto, este proceso consagrado en los artículos 259 y siguientes del COT y que tuvo como antecedente más cercano la figura del contencioso fiscal, es por su naturaleza un proceso contencioso administrativo, que da solución a una controversia planteada a nivel jurisdiccional (...) Concluimos entonces que el contencioso tributario forma parte del contencioso especial, de allí que goce de las características especiales que la doctrina ha reconocido al contencioso administrativo general...” y a este respecto señala el autor que es: (i) de rango constitucional, (ii) controlador; (iii) inquisitivo; procedimental; (iv) especializado y (v) subjetivo.⁵⁰⁰

Como parte de la jurisdicción contencioso-administrativa, según lo dispone el artículo 12 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa⁵⁰¹, la contencioso-tributaria tiene rango constitucional. En efecto, el artículo 259 de la Constitución dispone:

“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.”

Bajo la vigencia de la Constitución de 1961, cuyo famoso artículo 206, era bastante similar al 259 de la Constitución vigente, la doctrina había efectuado algunos asertos que no han perdido actualidad: “El contencioso tributario tiene como marco

⁵⁰⁰ BADELL MADRID, R. “Procedimientos judiciales previstos en el Código Orgánico Tributario. Especial referencia al Recurso Contencioso Tributario.” *Revista de Derecho*. No. 19, *Tribunal Supremo de Justicia*. Caracas, 2005, pp. 241-243.

⁵⁰¹ Artículo 12: “La jurisdicción especial tributaria forma parte de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, su régimen especial es el previsto en el Código Orgánico Tributario “. G.O No. 39.451 del 22 de junio de 2010.

general en nuestro país la disposición contenida en el artículo 206 de la Constitución, la cual sienta las bases y establece el concepto y alcance de la jurisdicción contencioso administrativa (...) Dentro de esta idea de sistema se enmarca el contencioso tributario a manera de subsistema, de tal forma que se puede hablar de una relación de género a especie entre el contencioso administrativo y el contencioso de los tributos (...) Para adelantarnos a las voces que proclaman celosamente la llamada “autonomía del derecho tributario”, con detrimento de su integración en un sistema contencioso administrativo, podemos señalar que 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 la realidad económica, el carácter patrimonial del vínculo obligacional, la configuración de los sujetos pasivos de la obligación, el hecho generador, la base imponible (...) 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.”⁵⁰²

Como afirma el autor citado, la autonomía del Derecho Tributario, que sin duda alguna no puede ser hoy en día desconocida, se circunscribe al derecho sustantivo y no permite separar el contencioso tributario del contencioso administrativo, ni tampoco escindir estos procesos especiales del tronco matriz que es el Derecho Procesal, que es de donde proceden los conceptos esenciales del Derecho Procesal Administrativo y del Derecho Procesal Tributario.

Lo anterior es coincidente con la opinión del profesor HUMBERTO ROMERO-MUCI, quien ha señalado al respecto que: “Esta especialidad jurisdiccional responde al criterio de autonomía del derecho tributario, en el que el contencioso tributario tiene por objeto el control de la actividad y la inactividad de la Administración Tributaria relacionada con la fiscalización, determinación y recaudación de tributos, así como la imposición de sanciones. Incluye además el control de toda la actividad de naturaleza formal asociada al cumplimiento de los tributos. Comprende fundamentalmente los: (i) procesos de impugnación sobre la legalidad de los actos de gestión tributaria, así como también los (ii) medios procesales de ejecución de los actos que liquiden dichas obligaciones pecuniarias.”⁵⁰³

⁵⁰² RUAN SANTOS, G. “El contencioso Tributario. *Revista de Derechos Público*. No. 21, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1985, p. 15.

⁵⁰³ ROMERO-MUCI, H. “Evolución (o involución) jurisprudencial en el contencioso tributario.” *Revista de Derecho Tributario*. No. 139, AVDT, Caracas, 2013, p. 53

b) *Evolución histórica*⁵⁰⁴

En la Ley de Impuesto sobre la Renta del 17 de julio de 1942⁵⁰⁵, se creó dentro del Ministerio de Hacienda una *Junta de Apelaciones* integrada por tres o más miembros que serían designados por el Ejecutivo Federal, con las siguientes atribuciones: i) resolver las cuestiones que se suscitaren con motivo de la calificación de la renta; ii) decidir en caso de inconformidad del contribuyente con la liquidación fiscal; iii) conocer en apelación de todas las multas que sean impuestas por otras razones que no sean de improcedencia del impuesto.

Sobre este nuevo ente, la Exposición de Motivos de la Ley, señala: “(...) la Comisión ha creído no sólo oportuno sino imprescindible, la creación de un organismo de apelaciones que debe estar integrado por personas que conozcan bien la materia y que se den cuenta que en sus manos queda el futuro de la Institución, al mismo tiempo que el comienzo de la posible reorganización del procedimiento contencioso administrativo en Venezuela (...) La Junta de Apelaciones resolverá, pues, en última instancia, las cuestiones o problemas que susciten la calificación de la renta y la liquidación del impuesto. Estos dos momentos del proceso fiscal se desenvuelven dentro de un ámbito exclusivamente administrativo. Se deja a salvo, sin embargo, el caso en que la multa que hubiere podido motivar la calificación de la renta o la liquidación del impuesto sea impugnada por improcedencia de éste, en el cual la competencia será del Tribunal Superior de Hacienda o de los respectivos Juzgados Federales de Primera Instancia”.

Contra las decisiones dictadas por esta Junta de Apelaciones en los dos primeros casos señalados más arriba, no se admitiría recurso alguno. En caso de multas podría recurrirse para ante la Junta de Apelaciones dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la notificación, siendo el procedimiento a seguir, en cuanto fuere aplicable, el previsto en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

Si la multa fuere impugnada alegando la improcedencia de la contribución, la competencia correspondería al Tribunal Superior de Hacienda, en el Distrito Federal, y a los respectivos jueces de primera instancia que tuvieran las funciones de jueces federales, en los Estados y Territorios Federales. El procedimiento era muy breve, según se aprecia del contenido del artículo 54 de la Ley en referencia y tenía apelación para ante la antigua Corte Federal y de Casación.

⁵⁰⁴ Un completo y muy detallado estudio sobre la evolución de los mecanismos de revisión de los actos de la Administración Tributaria durante sus primeras etapas (desde la LISR de 1942 hasta la LISR de 1966) puede verse en: RAMÍREZ MURZI, M. “El recurso de apelación en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 6, Marco Ramírez Murzi Editor, Caracas, 1965, y del mismo autor: “Contencioso Fiscal – Notas Comparativas.” *Revista de Derecho Tributario*. No. 19, Marco Ramírez Murzi Editor, Caracas, 1967.

⁵⁰⁵ G.O. No. 20.851 del 17 de julio de 1942.

Como puede apreciarse, se creó un rudimentario procedimiento administrativo que no admitía recurso alguno contra la decisión del ente administrativo (Junta de Apelaciones) que resolvía sobre la “calificación de la renta” o sobre la “inconformidad del contribuyente con la liquidación fiscal”. El acto administrativo proferido por este ente no era entonces impugnabile ni en la vía administrativa ni en la judicial. En cambio, en el caso de las multas, cuando se sostenía la improcedencia del impuesto liquidado que le daba origen, existía la posibilidad de intentar una acción ante un Tribunal especializado en el Distrito Federal y ante jueces ordinarios -con funciones de jueces federales- en el resto del país.

La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1944⁵⁰⁶, mantuvo en funcionamiento la Junta de Apelaciones del Ministerio de Hacienda, agregándole la competencia de resolver todas las cuestiones sobre la procedencia del impuesto, pero no estableció regulación alguna sobre la vía judicial. Antes bien, en su artículo 53 dispuso que contra las decisiones dictadas por dicha Junta no se admitiría recurso alguno salvo el recurso de gracia regulado en el artículo 54, que confería competencia al Ministro para que, a solicitud de parte, eximiera o rebajare las multas impuestas en virtud de la Ley, cuando concurrieran circunstancias que demostraren la falta de intención dolosa en el contribuyente. Existió la convicción de que esta Junta era un “organismo jurisdiccional administrativo” con el carácter de Tribunal Federal. Así se sostiene en la Exposición de Motivos: “Se ha creído conveniente atribuir a la Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, toda la competencia en esta materia, pues dicho organismo jurisdiccional administrativo, además de ser un cuerpo técnico especializado en el conocimiento de ese instrumento legal, es un tribunal federal propio, en tanto que los Juzgados de Primera Instancia en lo Civil sólo lo son mientras no se creen los Tribunales Federales”.

Las Leyes de Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1946⁵⁰⁷ y del 12 de Noviembre de 1948⁵⁰⁸, mantuvieron la redacción de la Ley de 1944. Luego en la Ley de Impuesto sobre la Renta del 26 de Julio de 1955, se modificó totalmente el procedimiento y se creó el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta integrado por tres vocales designados de acuerdo con las disposiciones de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Es posible sostener que en estos Tribunales estaba el primer antecedente de la actual jurisdicción contencioso-tributaria. Al respecto, la Exposición de Motivos de la Ley de 1955, expresa lo siguiente: “La Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, cuyo carácter de Tribunal jurisdiccional se había venido discutiendo hasta cuando la Corte Federal definió su naturaleza en fallos recientes, ha sido denominado en el proyecto Tribunal de Apelaciones, porque así el nombre corresponde mejor al contenido”.

⁵⁰⁶ G.O. No. 21.471 del 31 de julio de 1944.

⁵⁰⁷ G.O. No. 187 Extraordinario del 31 de diciembre de 1946.

⁵⁰⁸ G.O. No. 216 Extraordinario del 12 de noviembre de 1948.

La Corte Federal había sostenido que: “PRIMERO.- la Junta de Apelaciones creada en la primera LISR, en 1942, era un organismo netamente administrativo, más por las atribuciones que la ley le señaló, que por haber sido creada en el Ministerio de Hacienda, como dice el artículo 50 de la Ley, así lo explica claramente la correspondiente Exposición de Motivos de la Ley. Y así fue hasta la primera reforma de esa Ley en 1944 conforma a la cual quedó constituida como Tribunal Federal para conocer de toda la materia del impuesto sobre la Renta (...).”⁵⁰⁹

Zanjada la discusión sobre la naturaleza de la Junta de Apelaciones con la creación de un verdadero Tribunal, se procedió a conferirle competencia para: i) conocer en apelación de las controversias entre la Nación y los contribuyentes, con motivo de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento; ii) conocer en apelación de los reparos que formulare la Contraloría General de la Nación a los contribuyentes en materia del impuesto sobre la renta; iii) conocer en apelación de las multas que fueren impuestas por incumplimiento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La actuación del contribuyente ante este tribunal, que la Ley califica de recurso, era bastante peculiar porque se interponía ante la propia Administración y era ésta quien lo admitía o negaba, pudiéndose recurrir de hecho en este último caso. Además, interpuesto el recurso, la Administración podía *reconsiderar* el acto antes de remitirlo al Tribunal en un plazo de treinta (30) días. El procedimiento seguido ante el Tribunal de apelaciones se caracterizaba por su brevedad y, en principio, por la ausencia de incidencias. Finalmente, las sentencias del Tribunal de Apelaciones podían ser apeladas para ante la Corte Federal y de Casación.

Las leyes de Impuesto sobre la Renta del 19 de diciembre de 1958⁵¹⁰ y del 13 de febrero de 1961⁵¹¹ mantuvieron la redacción de la Ley de 1955. En la Ley de Impuesto sobre la Renta del 16 de diciembre de 1966, se modificó totalmente el régimen de control de los actos de la Administración Tributaria. En primer lugar, se instituyó el recurso de reconsideración en vía administrativa contra el acto de liquidación fiscal, el cual debería ser interpuesto ante la Administración General a través de la Administración Seccional que lo originó. La decisión del mismo debía producirse en un plazo de noventa (90) días hábiles, contado a partir del término en que expirare el lapso para la evacuación de las pruebas. Sin embargo, la Administración podía, en casos excepcionales, según la complejidad del asunto, prorrogar su decisión por ciento ochenta (180) días más.

En segundo término, contra la decisión del referido recurso de reconsideración, que agotaba la vía administrativa, podía interponerse el recurso contencioso fiscal para ante los Tribunales del Impuesto sobre la Renta. Este recurso contencioso fis-

⁵⁰⁹ Cf. S. Corte Federal del 15 de octubre de 1954, caso: *Shell de Venezuela Oil Concessions Ltd.*

⁵¹⁰ G.O. No. 567 Extraordinario del 10 de julio de 1958.

⁵¹¹ G.O. No. 669 Extraordinario 17 de febrero de 1961.

cal es sin duda alguna el *antecedente* más cercano de la acción contencioso-tributaria que tenemos hoy en día. Sin embargo, tiene varias peculiaridades que lo diferencian netamente de la misma:

- i) El recurso debía ser interpuesto ante la Administración y, al igual que sucedía con las apelaciones ante el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, era ésta quien admitía o no dicho recurso. Si no se hubiere interpuesto antes el recurso de reconsideración, que era optativo, la Administración tenía un plazo ciento veinte (120) días para revisar el acto antes de enviarlo al Tribunal.
- ii) Existía ya una especie de silencio administrativo negativo para el caso de que la Administración no se pronunciara dentro de los señalados ciento veinte (120) días con respecto a la reconsideración oficiosa o dentro de los noventa (90) o ciento ochenta (180), según el caso, con relación a la reconsideración rogada. En el primer caso la Administración debía mandar las actuaciones al tribunal en el estado en que se encontraran y en el segundo comenzaba a correr de inmediato, vencidos los indicados lapsos, el plazo para el ejercicio del recurso contencioso fiscal.
- iii) La materialización del silencio suponía una incompetencia sobrevenida en razón del tiempo para la Administración, pues perdía la posibilidad de decidir y debía entonces remitir de inmediato todas las actuaciones al Tribunal. Afortunadamente, este efecto del silencio rechazo para combatir los graves problemas jurídico-materiales y jurídico-formales que generan las resoluciones tardías de la Administración, que había desaparecido con la entrada en vigencia del primer Código Orgánico Tributario en 1983, fue reimplantado con la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001.

En cuanto concierne a los Tribunales del Impuesto sobre la Renta, los mismos estaban integrados por tres (3) vocales designados de acuerdo con las disposiciones de la derogada Ley Orgánica del Poder Judicial, según la lista que el Poder Ejecutivo, por órgano del antiguo Ministerio de Justicia, enviaría a la Corte Suprema de Justicia. Las atribuciones de estos Juzgados eran: i) conocer de todas las controversias entre el Fisco y los contribuyentes, con motivo de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento; ii) conocer de las controversias entre el Fisco y los contribuyentes, con motivo de los reparos que formulare la Contraloría General de la República en aplicación de dicha Ley y su Reglamento; iii) conocer de las impugnaciones que formularen los contribuyentes contra multas impuestas por incumplimiento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La alzada de estos Tribunales era la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia. Es conveniente citar a continuación el texto de la Exposición de Motivos de la Ley, pues sin duda el cambio introducido es trascendental y amerita conocer las razones que tuvo el legislador para ello: “Materia de gran interés constituye la incorporación al proyecto de reforma de un conjunto orgánico de normas de derecho adjetivo tendientes a organizar toda la jurisdicción administrativa y establecer los mecanismos eficientes para la solución de las controversias a

que da origen la aplicación del estatuto impositivo. El actual cuerpo de normas que regula tanto en la fase gubernativa como en la contencioso-administrativa los conflictos del impuesto sobre la renta en Venezuela, ha estado en los últimos años expuesto a crítica permanente no sólo por parte de los contribuyentes sino incluso por las propias autoridades administrativas de la Nación. *Los contribuyentes se quejan de que se ven forzados a ocurrir al 'Tribunal de Apelaciones' en situaciones que muy bien pudiera resolverse (sic) satisfactoriamente en el nivel administrativo propiamente dicho, o sea, en la vía gubernativa. Las autoridades administrativas se han mantenido preocupadas por el incremento cada vez mayor de los casos en disputa que cada año ingresan a la Administración y que permanecen sin resolver más del tiempo necesario en los términos del procedimiento actual*". (Destacado y cursivas nuestras).

Si alguien nos dijera que esta Exposición de Motivos pertenece a un proyecto de reforma del Código Orgánico Tributario actual, sin duda diríamos que es cierta la apreciación de los proyectistas sobre los múltiples defectos de que adolece el control gubernativo y judicial de los actos de la Administración Tributaria en nuestros días. Es paradójico que esta apreciación podría aún servir de justificación para una reforma de nuestro sistema de control gubernativo y judicial de las actuaciones de la Administración Tributaria.

Las leyes de Impuesto sobre la Renta de 1975, 1978 y 1981⁵¹², conservaron en términos generales el sistema de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1966. Luego, con la promulgación del primer Código Orgánico Tributario en 1982⁵¹³ que entró en vigencia en 1983, se produjo un cambio verdaderamente sustancial, cuya característica principal radicó en que el régimen jurídico de la revisión de los actos de contenido tributario en la vía administrativa y de impugnación de las actuaciones u omisiones de la Administración Tributaria en vía judicial, quedó establecido en un instrumento que no estaba circunscrito al impuesto sobre la renta sino a todos los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos, con excepción de los tributos aduaneros, a los cuales sólo se aplicaría de manera supletoria. También se aplicaría este Código a las obligaciones legales de índole pecuniaria establecidas a favor de personas de derecho público no estatales, siempre que no existieren disposiciones especiales. Como consecuencia de la promulgación del Código Orgánico Tributario la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986⁵¹⁴, no contiene regulación alguna sobre el procedimiento administrativo de segundo grado (de revisión) ni sobre el contencioso fiscal.

Así entonces, el artículo 213 del Código Orgánico Tributario de 1982, estableció que la competencia para conocer en primera instancia de los procedimientos establecidos en dicho Código correspondería a los Tribunales Superiores de lo Con-

⁵¹² G.O. No. 1.720 Extraordinario del 25 de enero de 1975, No. 2.277 Extraordinario del 23 de junio de 1978 y No. 2.894 del 23 de diciembre de 1981, respectivamente.

⁵¹³ G.O. No. 2.992 Extraordinario del 03 de agosto de 1982.

⁵¹⁴ G.O. No. 3.888 Extraordinario del 03 de octubre de 1986.

tencioso Tributario, los cuales sustanciarían y decidirían con arreglo a las normas del referido instrumento legal, incluyendo los reparos efectuados por la Contraloría General de la República. Estos Tribunales, de acuerdo con el artículo 214 del mismo Código, serían unipersonales y cada uno de ellos tendría competencia para todos los procedimientos relativos a los tributos regidos por el Código Orgánico Tributario.

La misma norma (artículo 214) estableció que la creación de estos Tribunales, la fijación de su circunscripción y la designación de los respectivos jueces titulares, suplentes y demás funcionarios y empleados, y en general todo lo relativo a su organización y funcionamiento, se regiría por las disposiciones de la Ley Orgánica del Poder Judicial y de la Ley de Carrera Judicial.

Por su parte, el artículo 217 del Código dispuso que mientras se crearen los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, conocerían en primera instancia de los procedimientos previstos en el Código, respecto a todos los tributos por él regidos, los Tribunales de Impuesto Sobre la Renta. Así, estableció el Código que, mientras se crearen y organizaran los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, se dictarían las normas necesarias para transferirles los asuntos que se encontraran a cargo de los Tribunales Superiores del Impuesto Sobre la Renta.

En desarrollo de las disposiciones del Código Orgánico Tributario, el Ejecutivo Nacional, por Decreto No. 1.750 publicado en la Gaceta Oficial No. 32.630 del 22 de diciembre de 1982, suprimió de la circunscripción judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, los Tribunales Primero, Segundo y Tercero del Impuesto Sobre la Renta y creó los Juzgados Superiores Primero, Segundo, Tercero, Cuarto, Quinto, Sexto, Séptimo, Octavo y Noveno de lo contencioso tributario con sede en Caracas y jurisdicción en todo el territorio de la República.

Con ocasión de la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994, la jurisdicción contencioso-tributaria fue descentralizada, al menos en el papel. El artículo 224 del referido Código, dispuso que se deberían crear antes del 31 de julio de 1995, ocho (8) Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, los cuales tendrían sus sedes en Barquisimeto, Maracaibo, San Cristóbal, Valencia, Calabozo, Puerto La Cruz, Puerto Ordaz y Porlamar.

Para dar cumplimiento a este mandato legal el Consejo de la Judicatura procedió a organizar la Jurisdicción tributaria dividiendo el Territorio Nacional, no en ocho (8), sino en seis (6) Circunscripciones Judiciales, una de las cuales corresponde a la Región Capital donde se mantienen los nueve Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario.

Por virtud de la creación de otras circunscripciones judiciales, resultaba evidente que a los primeros nueve (9) Tribunales con sede en Caracas debía suprimírsele su competencia nacional limitándola al territorio de su Circunscripción (Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda). Sin embargo, la jurisprudencia señaló al respecto lo siguiente: "... esta supresión o limitación de su competencia por razón del territorio en modo alguno conlleva de manera inmediata la privación de la facultad del Juez tributario para continuar conociendo de aquellos procesos que venían

transcurriendo en su Tribunal, toda vez que, en base a la expresa disposición transitoria contenida en la supra identificada Resolución emanada del Consejo de la Judicatura, los tribunales que pierden competencia para conocer de alguna causa, la remitirán al competente cuando este se instale; y no puede ser de otra manera por cuanto hasta tanto no se instalen estos nuevos tribunales creados, hasta tanto no existan en la realidad los tribunales que fueron creados por dicha Resolución, los actuales y únicos Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario con competencia en todo el Territorio Nacional creados por la Ley y que se encuentran en plena capacidad de funcionamiento, son los competentes para seguir conociendo de las causas sometidas a su decisión. Entender como lo hace erradamente el Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario que, virtud de la Resolución No. 254 del 27/06/95 dictada por el Consejo de la Judicatura por el hecho de habersele suprimido, en parte, el ámbito de su competencia territorial, debe paralizar las causas que lleguen a su dependencia para conocimiento y decisión y ordenar su archivo hasta una fecha incierta, es decir, hasta que se instalen los tribunales competentes, es actuar en detrimento del derecho de defensa de los administrados. En efecto, esta paralización carece de base legal y deja al recurrente desasistido de la debida protección encomendada a los órganos de la administración de justicia. De aceptarse el criterio del Juez de la Instancia, los contribuyentes domiciliados fuera del área de su competencia territorial destinatarios de actos emanados de la Administración Tributaria de otras regiones distintas a la de su ámbito territorial quedarían indefensos, ya que no existe un órgano jurisdiccional ante el cual interponer los recursos en vía jurisdiccional, con el consiguiente riesgo de ver transcurrir los lapsos de caducidad que impone la Ley, en la espera de la instalación de los tribunales competentes en razón del territorio, para conocer y decidir de tales recursos. Y si decide interponer el Recurso Contencioso Tributario por ante la Administración Tributaria para ante el Tribunal competente, aquella tendría que “retener” el escrito recursorio y sus anexos indefinidamente a la espera de la instalación efectiva de aquellos Tribunales.”⁵¹⁵

El Código Orgánico Tributario de 2001, entró en vigencia y aún para esa fecha no habían comenzado a funcionar los Juzgados Superiores Contencioso Tributarios Regionales, a pesar de que en su artículo 333, se dispuso que: “Dentro de los seis (6) meses siguientes a la publicación de este Código en la Gaceta Oficial, deberán crearse o ponerse en funcionamiento Tribunales Contenciosos 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 Contenciosos Tributarios previstos en el encabezamiento de este artículo.”

⁵¹⁵ Cf. S. No. 221 de fecha 27 de marzo de 1996, caso: *Agropecuaria Flora; C.A. “AGROFLORA”*.

Finalmente en el año 2003, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia dictó la Resolución No. 2003-0001, de fecha 21 de enero de 2003, en la cual se descentralizó la justicia tributaria, y se crearon así los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de las regiones: i) Zuliana, que tiene sede en Maracaibo y competencia en el Estado Zulia; ii) Los Andes, que tiene sede en San Cristóbal y competencia en los Estados Táchira, Mérida, Barinas, Trujillo y Distrito Páez del Estado Apure; iii) Centro Occidental, que tiene sede en Barquisimeto y competencia en los Estados Lara, Portuguesa, Falcón y Yaracuy; iv) Oriental, que tiene sede en Barcelona y competencia en los Estados Anzoátegui, Monagas, Sucre, Nueva Esparta y Dependencias Federales; v) Central, que tiene sede en Valencia y competencia en los Estados Aragua, Carabobo y Cojedes; y, vi) Guayana, que tiene sede en Ciudad Bolívar y competencia en los Estados Amazonas, Bolívar y Delta Amacuro. Los Tribunales del Área Metropolitana de Caracas mantuvieron la competencia para conocer las causas del Estado Miranda, Vargas, Guárico, Apure y Distrito Urdaneta del Estado Guárico (artículo 2 de la Resolución).

Por lo que respecta a la segunda instancia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 337 del Código Orgánico Tributario, contra las decisiones dictadas por los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, podrá apelarse por ante el Tribunal Supremo de Justicia, concretamente ante la Sala Político Administrativa, en razón de lo establecido en los artículos 26.15 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia⁵¹⁶ y 12 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa⁵¹⁷.

Cabe recordar aquí que, dada la especialidad de la materia, en fecha 7 de febrero de 1990, la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia creó la Sala Especial Tributaria, cuya operación confió al Conjuez Dr. Alejandro Osorio⁵¹⁸ como ponente general. Tal creación se fundamentó en la facultad atribuida por la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, en el artículo 25 de dicha ley:

“Cuando exceda de cien el número de asuntos pendientes de decisión en una de las Salas, la Corte en Pleno podrá autorizar la constitución de Salas Especiales formadas por cuatro Magistrados y uno de los Suplentes o Conjueces de la respectiva Sala escogidos por el Presidente de la misma, quien asignará a dichas Salas Especiales, los asuntos de que deba conocer...”

A partir de la Constitución de 1999 y con la creación del Tribunal Supremo de Justicia, en sustitución de la Corte Suprema de Justicia, una vez que la Sala Especial Tributaria decidió las causas que se le habían asignado, fue suprimida y todas las causas serían en adelante competencia de la Sala Político-Administrativa.

⁵¹⁶ G.O. No. 39.522 del 1 de octubre de 2010.

⁵¹⁷ G.O. No. 39.451 del 22 de junio de 2010.

⁵¹⁸ Quien luego sería sucedido por la Dra. ILSE VAN DER VELDE HEDDERICH y más tarde, y por último, por el Dr. HUMBERTO D'ASCOLI CENTENO.

1.3. Justicia tributaria y tutela judicial efectiva o el ocaso de la protección procesal de los derechos de los contribuyentes

El derecho de accionar puede ejercitarse incluso cuando se carece del derecho sustantivo que se pretende y al hacerlo se iniciará el proceso y se pondrá en funcionamiento la jurisdicción; pero aún en ese supuesto, la tutela de los derechos es el fin último, bien del que acciona o bien de aquél contra quien se acciona y debe defenderse. La *tutela judicial* del derecho es siempre el objetivo perseguido incluso cuando se desiste de la pretensión procesal o cuando perime la instancia, porque aún en esos eventos, donde no hay resolución sobre el fondo del conflicto intersubjetivo de intereses, es necesario que la jurisdicción intervenga para declarar lo conducente según el caso. Una vez interpuesta la acción se activa el derecho a la tutela judicial, bien para mantener las cosas en el estado previo al proceso o bien para modificarlas a través de la sentencia de fondo.

Es importante destacar que el derecho a la tutela judicial efectiva es un derecho humano y esto tiene importantísimas consecuencias desde el punto de vista del Derecho Procesal Constitucional, así como desde el llamado *control de la convencionalidad*⁵¹⁹. La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que la protección judicial “constituye uno de los pilares básicos de la Convención Americana y del propio Estado de Derecho en una sociedad democrática”⁵²⁰. La Corte ha señalado que “los artículos 8 y 25 de la Convención también consagran el derecho al acceso a la justicia, norma imperativa del Derecho Internacional”⁵²¹. Asimismo, “el principio de tutela judicial efectiva requiere que los procedimientos judiciales sean accesibles para las partes, sin obstáculos o demoras indebidas, a fin de que alcancen su objetivo de manera rápida, sencilla e integral.”⁵²² Pero la efectividad de la tutela

⁵¹⁹ El profesor RAFAEL BADELL MADRID afirma que: “La protección de los derechos fundamentales y, especialmente, los Derechos Humanos se ha internacionalizado y ha dejado de estar limitada por fronteras, por lo que en su consagración y protección pueden coincidir tanto normas de derecho interno como de derecho internacional. Efectivamente, los Derechos Humanos pueden estar contenidos tanto en instrumentos normativos constitucionales como en convenios internacionales. Lo mismo ocurre, consecuentemente, con su protección que puede hacerse efectiva a través de los tribunales nacionales o por medio de los internacionales. De lo anterior es fácil deducir la intensa interrelación que existe entre el derecho procesal internacional de los derechos humanos y el Derecho Procesal Constitucional.” BADELL MADRID, R. *Derecho Procesal Constitucional*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Colección Estudios No. 121, Caracas, 2020, p. 337.

⁵²⁰ Cfr. Caso Castillo Páez vs. Perú. Fondo. Sentencia de 3 de noviembre de 1997. Serie C No. 34, párr. 82, y Caso Lagos del Campo Vs. Perú, supra, párr. 174.

⁵²¹ Cfr. Caso Goiburú y otros vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 22 de septiembre de 2006. Serie C No. 153, párr. 131, y Caso Lagos del Campo Vs. Perú, supra, párr. 174.

⁵²² CIDH. *Cuadernillo de Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Derecho a la Vida*. No. 21, San José de Costa Rica, 2018.

judicial o el acceso a la justicia depende de que exista Estado de Derecho. Así lo afirma MARIO MELGAR ADALID: “La idea de un derecho a la justicia supone necesariamente un Estado social de derecho o un estado en donde se practique la justicia. La necesidad de disponer de reglas para dirimir las controversias no surgió de manera espontánea, ni es producto de la casualidad histórica. Las explicaciones científicas sobre el desarrollo de la justicia están estrechamente ligadas a la noción del Estado, en tanto la aplicación y ejecución del Derecho surge como función primordial del poder público.”⁵²³

Así entonces, el Derecho Procesal, cualquiera que sea la rama sustantiva específica en la que éste despliegue sus instituciones y sus principios (constitucional, civil, mercantil, administrativo, laboral, tributario), no es un fin en sí mismo, sino un instrumento orientado a la consecución de la tutela de los derechos. Así lo reafirma en nuestro país el artículo 26 constitucional, al colocar como finalidad última de la acción, el proceso y la jurisdicción, *la tutela efectiva de los derechos*.

La terminología utilizada por el constituyente, que en este caso no es original sino copiada de la Constitución Española de 1978⁵²⁴, incluye el uso de un adjetivo de superlativa significación, pues a partir de él, y como se verá seguidamente, es posible afirmar que nuestra Carta Fundamental garantiza una tutela judicial *real y verdadera*, esto es, *efectiva*. Lastimosamente, lo que ha ocurrido en la práctica desde que entró en vigencia la Constitución de 1999, ha sido muy distinto.

El artículo 26 de la Constitución de 1.999, supuso un cambio copernicano para el Derecho Procesal venezolano, pues como hemos dicho se dio rango constitucional al derecho de acceder a los órganos de administración de justicia para obtener la protección judicial de los derechos, pero no de cualquier forma, sino de manera *efectiva*, es decir, *real y verdadera*.

Con esta finalidad en perspectiva, la norma constitucional definió con precisión el camino a seguir, estableciendo que la justicia sería gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas y sin formalismos o reposiciones inútiles.

Así, a partir del Texto Fundamental de 1.999, quedó establecido que el derecho constitucional a la tutela efectiva de los derechos no solamente podía ser alcanzado concediendo el derecho de acción y garantizando el derecho la defensa; ni era completamente satisfecho con la simple iniciación del proceso; y ni siquiera se complacía con la obtención de una respuesta tardía y por lo general inejecutable por parte del ente encargado de ejercer la potestad pública de administrar justicia.

⁵²³ MELGAR ADALID, M. “El derecho humano de acceso a la justicia”. *Liber Amicorum Héctor Fix-Zamudio*. Secretaría de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Tomo II, San José, Costa Rica, 1998, p. 1037.

⁵²⁴ Artículo 24.1: “Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.”

Por el contrario, es ahora evidente que el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva sólo se alcanza dando cumplida satisfacción a las siguientes condiciones:

a) Cuando el derecho de acción es accesible a todos por igual, porque se concede sin limitaciones ni cargas económicas de ninguna especie, ni ritualismos o formalismos innecesarios, que impiden a los ciudadanos disfrutar de la protección de los órganos de administración de justicia o los obligan a desistir de este propósito en vista de las gravosas consecuencias patrimoniales que ello puede comportar.

b) Cuando el proceso está rodeado de todas las garantías para las partes que en él intervienen, permitiendo a ambas las mismas posibilidades de ataque y defensa, de acción y excepción, de prueba y contraprueba, sin odiosos y anquilosados privilegios y prerrogativas procesales que aplastan el principio de *igualdad de armas*, el equilibrio procesal y la imparcialidad.

c) Cuando el proceso es breve, expedito, sin trámites ni dilaciones indebidas, y sin formalismos o reposiciones inútiles, donde la sustancia y no la forma, la verdad verdadera y no la verdad procesal, son privilegiadas.

d) Cuando la jurisdicción es ejercida por órganos imparciales, idóneos, autónomos, independientes y responsables, que no se allanan ni son manipulados por el poder económico de una de las partes, por otras ramas del Poder Público, por las veleidades del partido político o la ideología gobernante o por cualquier interés espurio ajeno a la recta aplicación del derecho objetivo al caso concreto.

e) Cuando el proceso no se convierte en un obstáculo para el ejercicio de los derechos, sino en un medio al alcance de todos para su protección efectiva.

f) Cuando la decisión jurisdiccional se produce con prontitud, pero sin sacrificio del adecuado conocimiento de todos los hechos alegados y de las pruebas deducidas.

g) Cuando se garantiza al justiciable la protección anticipada y urgente del derecho que posee o del que reclama, para que el normal desarrollo del proceso y el tiempo que ello requiere, no se convierte en un daño para quien tiene la razón.

h) Y finalmente, cuando la decisión jurisdiccional, una vez que adquiere definitiva firmeza y despliega los efectos de la cosa juzgada, es ejecutada por quienes están llamados a cumplirla, satisfaciendo con ello los valores supremos de la seguridad jurídica y la paz social.

De lo dicho se sigue que el derecho a la tutela judicial efectiva no es una prestación que pueda alcanzarse de una sola vez ni en un solo acto. Ella requiere la satisfacción de múltiples condiciones y más que una prestación única e individualizada, debe entenderse como una *situación* o *estatus jurídico* del que disfrutan todos aquellos que acuden a los órganos encargados de administrar justicia.

En definitiva, es posible afirmar que no hay Estado de Derecho y Justicia, ni sistema democrático, ni plena vigencia de los derechos, garantías y libertades públicas previstas en la Constitución, si no existen órganos *autónomos, independientes, imparciales* y altamente *calificados* capaces de garantizar la *tutela judicial efectiva* de los derechos.

Desafortunadamente, la realidad de la justicia tributaria a partir de la Constitución de 1999 fue en sentido totalmente opuesto al desiderátum del constituyente, y no sólo no ha satisfecho ninguna de las condiciones para que la tutela judicial de los derechos sea real y verdaderamente efectiva, sino que se ha convertido en un cauce formal al que ya casi nadie acude, de resultados inciertos y siempre tardíos. Veamos:

a) El derecho de acción no es accesible a todos por igual. Las sucesivas reformas del Código Orgánico Tributario y las erradas interpretaciones de la jurisprudencia del más alto tribunal del país fueron creando un sistema de obstáculos, desincentivos e incluso riesgos para quien acude a la jurisdicción contencioso-tributaria en busca de la tutela judicial de sus derechos:

- i) Las sanciones tributarias se indexan y se aplican según el índice en vigencia para el momento del pago, algo que en la actualidad ha llegado al límite de la violación del derecho de acceso a la justicia, con la creación del índice denominado *Moneda de Mayor Valor*, que es la cotización más alta de las diferentes divisas que publica el Banco Central de Venezuela, que varía diariamente (casi siempre hacia arriba) y que hace que las sanciones sean completamente indeterminadas e indeterminables hasta el día del pago.⁵²⁵
- ii) La usura se ha institucionalizado como mecanismo de compensación por el “retardo” culposo en el cumplimiento de la obligación tributaria, pues el interés moratorio tributario supera en un veinte por ciento (20%) la tasa activa *máxima* bancaria, y además, estos intereses se causan desde que venció el plazo para el cumplimiento voluntario de la obligación, con independencia de los recursos administrativos y judiciales que se hayan intentado.⁵²⁶ Es verdad que este es el mismo interés que se aplica en el caso de los tributos sujetos a reintegro o devolución, pero la práctica enseña que el desequilibrio persiste y es aún más grave, porque la Administración Tributaria no suele reintegrar o devolver tributos, y menos aún reconocer intereses de mora.
- iii) Ha ocurrido una virtual reimplantación del inconstitucional principio *solve et repete*. En Venezuela no es necesario pagar primero las obligaciones tributarias determinadas y/o las multas impuestas, para luego poder recurrir en

⁵²⁵ Puede verse al respecto: FRAGA-PITTALUGA, L. *Algunos comentarios de la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020*. <https://fragapittaluga.com.ve>.

⁵²⁶ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00587 de fecha 11 de mayo de 2011, en el caso: *Citibank N.A. Sucursal Venezuela*.

vía administrativa o accionar en vía judicial contra el acto respectivo. No obstante, una combinación siniestra de varias regulaciones conduce a ese mismo resultado. En primer término, el acto de determinación tributaria y/o imposición de multas, puede ser ejecutado en cualquier momento desde que vence el plazo para el cumplimiento voluntario, por la propia Administración Tributaria a través de un procedimiento administrativo y sin necesidad de intervención judicial algunas (de esto nos ocuparemos en más adelante en este libro). La Administración Tributaria produce su propio título ejecutivo, decreta el embargo de bienes, se convierte en depositaria de los mismos y ordena su remate, si fuere el caso. La ejecución sólo se detiene si se suspenden los efectos del acto administrativo correspondiente y es aquí donde viene el problema, pues, por una parte, a partir de la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014, y así permanece en la reforma de 2020, la interposición del recurso jerárquico no suspende la ejecución del acto; y por la otra, una combinación de desafortunados criterios de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, que arrancan con la nefasta decisión No. 607 del 3 de junio de 2004 caso: *Deportes El Marquez, C.A.*, la tutela cautelar judicial prácticamente ha desaparecido por completo en la justicia tributaria. Como consecuencia de ello, el sujeto pasivo puede verse obligado a pagar en cualquier momento la obligación determinada y/o la sanción impuesta, aun cuando el acto respectivo sea absolutamente nulo.

b) El proceso tributario no es una contienda equilibrada en la cual ambas partes tienen las mismas posibilidades de ataque y defensa, pues no rige el principio de igualdad de armas que postula el artículo 15 del Código de Procedimiento Civil, *ius commune* en materia procesal.

La realidad es que la Administración Tributaria tiene una posición privilegiada que principia con la forma en que se hace parte en el proceso y el engorroso y lento mecanismo de notificación al Procurador General de la República, a quien debe comunicarse formalmente cualquier acto que pueda afectar los intereses patrimoniales de la República, mientras que el accionante se entiende a derecho desde el momento en que interpone la acción (artículo 291 del Código Orgánico Tributario).

La Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, regula los privilegios y prerrogativas procesales de la República⁵²⁷, que es la personificación jurídica de la Administración Tributaria Nacional:

- i) El Procurador General puede realizar actuaciones procesales sin acudir a la sede del tribunal de la causa, enviando un simple oficio (artículo 79), mientras que el accionante sólo puede actuar mediante *diligencia* o *escrito* presentado en la sede del tribunal a través de la URDD.

⁵²⁷ El artículo 77 de esta Ley dice que: “Los privilegios y prerrogativas procesales de la República son irrenunciables y deben ser aplicados por las autoridades judiciales en todos los procedimientos ordinarios y especiales en que sea parte la República.”

- ii) El artículo 84 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, establece que toda sentencia definitiva contraria a la pretensión, excepción o defensa de la República debe ser consultada al Tribunal Superior competente. La consulta obligatoria debería tener unos límites cuantitativos, para no recargar a los jueces superiores con asuntos que normalmente no serían apelables por razón de su cuantía. Esa era la interpretación de la jurisprudencia a partir de la decisión de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia No. 00566 del 2 de marzo de 2006, caso: *Agencias Generales Conaven, S.A.* Desafortunadamente, el criterio fue revisado por la decisión de la misma Sala No. 01658 del 10 de diciembre de 2014, caso: *Plusmetal Construcciones de Acero, C.A.*⁵²⁸, y hoy en día la totalidad de las sentencias que sean adversas a la República, deben ser objeto de consulta obligatoria, sin limitación cuantitativa alguna.
- iii) Ningún plazo para intentar recursos ordinarios, extraordinarios o especiales corre hasta tanto el Procurador haya sido debidamente notificado con las formalidades previstas en la ley (artículo 85), pero tales beneficios no existen para el accionante.
- iv) En los juicios en que sea parte o intervenga la República, el número de sus representantes constituidos por ante un mismo Tribunal no está sujeto a limitación alguna (artículo 91), lo que no es igual en el caso del accionante.
- v) Las citaciones al Procurador deben ser practicadas por oficio, acompañado del libelo y de los recaudos producidos por el actor. El oficio debe ser entregado personalmente al Procurador o Procuradora General de la República, o a quien esté facultado por delegación (artículo 93). Consignado por el Alguacil el acuse de recibo de la citación en el expediente respectivo comienza a transcurrir un lapso de quince (15) días hábiles, a cuya terminación se considera consumada la citación del Procurador o Procuradora General de la República (artículo 94).
- vi) En los juicios en que la República sea parte, los funcionarios judiciales, sin excepción, están obligados a notificar al Procurador o Procuradora General de la República de toda sentencia interlocutoria o definitiva. Transcurrido el lapso de ocho (8) días hábiles, contados a partir de la consignación en el expediente de la respectiva constancia, se tiene por notificado el Procurador o Procuradora General de la República y se inician los lapsos para la interposición de los recursos a que haya lugar. La falta de notificación es causal de reposición y ésta puede ser declarada de oficio por el Tribunal o a instancia del Procurador o Procuradora General de la República (artículo 98).
- vii) Contradiendo una norma expresa prevista en el Código Orgánico

⁵²⁸ Ratificado, entre otros, en las decisiones de la misma Sala Político Administrativa Nos. 00114 y 00468 del 19 de febrero de 2015 y 26 de abril de 2018, casos: *Sucesión de Carlota Figueredo de Mancera* y *Productos Alimentos Cook Chill, C.A.*,

Tributario, la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, ha revocado las condenatorias en *costas* contra la Administración Tributaria nacional. El artículo 335 del Código Orgánico Tributario, dispone que: “Declarado totalmente sin lugar el Recurso Contencioso, 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. 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.” Según se verá más adelante, las costas procesales se erigen como un complemento indispensable de la declaración del derecho, participando de la naturaleza de éste; se trata pues de una especie de indemnización que procede siempre que se declare judicialmente un derecho.⁵²⁹ Ahora bien, la jurisprudencia ha dicho que no procede la condenatoria en costas contra la República ni siquiera en materia tributaria, primero con fundamento en el criterio vinculante de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia No. 01238 de fecha 30 de septiembre de 2009, caso: *Julián Isaías Rodríguez Díaz*⁵³⁰ y más recientemente conforme a lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.⁵³¹ Es decir, aunque la República haya obligado al interesado a sostener un proceso inútil e inoficioso, en el cual ha resultado categóricamente derrotada, no está obligada a indemnizar al justiciable por ese daño patrimonial perfectamente individualizado y cuantificable. En cambio, en la situación opuesta el justiciable será condenado en costas, salvo que el juez decida eximirlo de ellas conforme al párrafo único del artículo 335 del Código Orgánico Tributario, por haber tenido *motivos racionales* para litigar, lo cual evidencia un *manifiesto desequilibrio procesal*.

En definitiva y como con razón afirma ROSA CABALLERO: “...independientemente de la legalidad del establecimiento de tales prerrogativas, se requiere, como principio fundamental, el mantener un adecuado equilibrio entre las partes que concurren a un proceso, lo que supone que el operador jurídico deber ser en extremo cuidadoso, por lo que su aplicación no puede alterar, afectar, ni vulnerar derechos de rango constitucional, lo que le permite incluso ceder ante casos muy particulares

⁵²⁹ FRAGA PITTALUGA, L. *La terminación anormal del proceso administrativo por inactividad de las partes. Perención y desistimiento tácito*. Vadell Hermanos Editores, Caracas, 1996, p. 131.

⁵³⁰ Cf. S. TSJ/SPA, No. 530, de fecha 13 de mayo de 2015, caso: *Hugo Alberto Briceño*.

⁵³¹ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00096, de fecha 01 de febrero de 2018, caso: *C.D.B. Compañía de la Belleza, C.A.*

de abuso de derecho o de manifiesta injusticia.”⁵³² Por su parte, KARLA D’VIVO ha puesto el asunto en su justa dimensión, al entender que el problema no es la existencia de ciertas prerrogativas procesales en favor de los entes públicos, sino la interpretación laxa de las mismas y su extensión ilegal a entes en los cuales las mismas no se justifican: “Al evaluar el tema, y colocarnos en una posición si se quiere imparcial, consideramos que el problema no necesariamente es la existencia de ciertas prerrogativas a favor del Estado, en tanto ciertamente persigue un interés distinto del particular, sino el alcance e interpretación que se les ha dado a las mismas, y el hecho de que en lugar de disminuir las desigualdades entre el Estado y los particulares, se han venido incrementando a supuestos no previstos en la Ley, e incluso extendiéndolas a Entes Públicos a los que legalmente no les han sido atribuidas, ignorándose el criterio judicial reiterado y pacífico sobre la necesaria interpretación restrictiva de estas ventajas.”⁵³³

c) El proceso tributario no es breve ni expedito, sino que se prolonga de manera indefinida a la espera de una sentencia de fondo. A este respecto, el Tribunal Constitucional Español ha vinculado muy claramente el derecho a la tutela judicial efectiva, con el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas: “Este derecho a la jurisdicción reconocido en el párrafo número 1 del mencionado artículo 24 no puede entenderse como algo desligado del tiempo en que debe prestarse por los órganos del Poder Judicial, sino que ha de ser comprendido en el sentido de que se otorgue por éstos dentro de los razonables términos temporales en que las personas lo reclaman en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos. El ámbito temporal en que se mueve el derecho a la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales lo viene a consagrar el párrafo número 2 del mismo artículo 24 de la Constitución al hablar de “un proceso público sin dilaciones indebidas”, y aunque pueda pensarse que por el contexto general en que se utiliza esta expresión sólo está dirigida en principio a regir en los procesos penales, ello no veda que dentro del concepto general de la efectiva tutela judicial deba plantearse como un posible ataque al mismo las dilaciones injustificadas que puedan acontecer en cualquier proceso. Es en este sentido en que se manifiesta la Convención Europea para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales al establecer en su artículo 6, número 1, que ‘toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativamente, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial...’. A su vez, este plazo razonable fue interpretado por el Tribunal Europeo de los Derechos del Hombre primeramente para los procesos penales (asuntos Neumeister y Ringeisen) y posteriormente extendido para los procedimientos ante las

⁵³² CABALLERO, R. “Desequilibrios de la relación jurídico procesal entre fisco y contribuyente en el proceso tributario venezolano.” *Revista de Derecho Tributario*. No. 153, AVDT, Caracas, 2017, p. 74.

⁵³³ D’VIVO, K. “Alcance y justificación de las prerrogativas procesales de la República, y su extensión a otros entes de Derecho Público”. 30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. T. II, AVDT, Caracas, 2012, p. 372.

jurisdicciones administrativas (caso Kónig), en el sentido de que el carácter razonable de la duración de un procedimiento debe apreciarse según las circunstancias de cada caso...”⁵³⁴

Por otro lado, en otro desatino gigantesco conviene señalar que si bien la perención de la instancia no puede ocurrir cuando la causa entra en estado de sentencia, tal como lo dispone el artículo 267 del Código de Procedimiento Civil y el artículo 292 del Código Orgánico Tributario, la jurisprudencia ha construido una teoría completamente artificial que violenta el derecho a la tutela judicial efectiva. En sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia No. 956 de fecha 1 de junio de 2001, caso: *Fran Valero González*, ratificada y desarrollada en la sentencia No. 2673 de fecha 14 de diciembre de 2001, caso: *DHL Fletes Aéreos, C.A. y otros.*, se estableció que:

“La interpretación pacífica emanada de la Sala de Casación Civil de la extinta Corte Suprema de Justicia, fundada en las normas del Código de Procedimiento Civil, fue que la perención no corre después que la causa entre en estado de sentencia. Tal interpretación generalmente admitida creó un estado de expectativa legítima, para las partes y usuarios de la justicia, de que no corría la perención mientras la causa se encontrara en estado de sentencia, y ello llevó a que no diligenciaran solicitando sentencia vencido el año de paralización por falta de actividad del juzgador. Al no estar corriendo la perención, por no tratarse de la inactividad de los litigantes la causante de la paralización, las partes -en principio- no tenían que instar se fallare. *Sin embargo, no puede entenderse que esa expectativa legítima sea indefinida, ya que una inactividad absoluta y continuada produce otros efectos jurídicos, aunque distintos de la perención* (...) esta Sala, al referirse a inactividad procesal en estado de sentencia, en atención a lo preceptuado en el artículo 26 de la Constitución vigente, estimó que dentro de las modalidades de extinción de la acción, se encontraba la pérdida de interés, la cual tendría lugar cuando la parte no quiera que se sentencie la causa, lo que se refleja en la ausencia absoluta de cualquier actividad tendente a impulsar el proceso. En tal sentido, tomando en cuenta la circunstancia de que el interés procesal subyace en la pretensión inicial del actor y debe subsistir en el curso del proceso, la Sala consideró que la inactividad que denota desinterés procesal, el cual se manifiesta por la falta de aspiración en que se le sentencie, surgía en dos oportunidades procesales: a) Cuando habiéndose interpuesto la acción, sin que el juez haya admitido o negado la demanda, se deja inactivo el juicio, por un tiempo suficiente que hace presumir al juez que el actor realmente no tiene interés procesal, que no tiene interés en que se le administre justicia, debido a que deja de instar al tribunal a tal fin. b) Cuando la causa se paraliza en estado de sentencia, lo cual no produce la perención, pero si ella rebasa los términos de prescripción del derecho objeto de la pretensión, sin que el

⁵³⁴ Cf. TCE, Sala Primera, 14 de julio de 1981, ponente: Don Manuel Diez de Velasco. BOE 20 de julio de 1981.

actor pida o busque que se sentencie, lo que clara y objetivamente surge es una pérdida del interés en la sentencia, en que se componga el proceso, en que se declare el derecho deducido. De cara al segundo supuesto, la Sala consideró que el deber fallido del Estado en decidir la causa en forma oportuna y expedita tiene correctivos que pueden ser empleados por las partes interesadas, con el propósito de lograr que el juez sentencie, demostrando con ello que su interés en el proceso persiste, lo cual debe hacerse constar en la causa paralizada en estado de sentencia, por falta de impulso del juez. En tal sentido, sin pretender justificar la tardanza de los jueces y, menos aún, perjudicar a los usuarios del sistema judicial, la Sala concluyó que la inacción de las partes, especialmente la del accionante, denota una renuncia a la justicia oportuna, la producirá la decadencia y extinción de la acción. *En virtud del fallo en comentario, la Sala determinó que a partir de ese momento, como interpretación del artículo 26 de la Constitución, en cuanto a lo que debe entenderse por justicia oportuna, que si la causa paralizada rebasaba el término de la prescripción del derecho controvertido, a partir de la última actuación de los sujetos procesales, el juez que la conociere podía de oficio o a instancia de parte, declarar extinguida la acción, previa notificación del actor, en cualquiera de las formas previstas en el artículo 233 del Código de Procedimiento Civil, si ello fuere posible, y de no serlo, por no conocer el tribunal dónde realizar la notificación, o no poder publicar el cartel, con la fijación de un cartel en las puertas del tribunal. Se dispuso, igualmente, que la falta de comparecencia de los notificados en el término que se fijara, o las explicaciones poco convincentes que expresare el actor que compareciere, sobre los motivos de su inactividad y los efectos hacia terceros que ella haya producido, serían ponderados por el juez para declarar extinguida la acción.*⁵³⁵

Esta interpretación premia la inercia de los jueces para dictar las decisiones de fondo, liberándolos de su obligación constitucional y legal de administrar justicia. Pero además, ella permite que los juicios se prolonguen exageradamente en estado de sentencia, y en esta situación que sólo es responsabilidad del juez, es el accionante el único que carga con las consecuencias desfavorables, porque su acción decae y se extingue, terminando de manera anormal el proceso sin que se haya obtenido la tutela judicial efectiva y oportuna del derecho. En definitiva, se alienta a los jueces a que violen su deber constitucional de decidir y ejecutar lo decidido. Se trata tal vez, de uno de los atentados más escandalosos contra el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva.

d) La imparcialidad y autonomía de los jueces contencioso-administrativos ha sido objeto de serios cuestionamientos por la doctrina, algunos de ellos basados en estadísticas a partir de las cuales puede observarse un porcentaje aplastante de casos que son decididos en favor de la Administración. Nosotros no podemos afirmar que

⁵³⁵ Véase también S. TSJ/SC No. 1960 del 15 de diciembre de 2011, caso: *Neila Judit Negrón Portillo*, y de la TSJ/SPA No. 00316 del 16 de marzo de 2016, caso: *Compañía Brahma de Venezuela, S.A.*

no exista imparcialidad e independencia en la justicia tributaria, pero el hecho de que se hayan dedicado obras jurídicas para tratar el tema es motivo de honda preocupación.⁵³⁶

e) El proceso tributario ha dejado de ser un instrumento fundamental para la realización de la justicia (*ex artículo 257 de la Constitución*), porque esa justicia no llega nunca a tiempo (*justicia retardada es justicia denegada*); porque cuando llega es probable que el acto de contenido tributario ya haya sido ejecutado, el reintegro pretendido haya perdido por completo su valor, o la situación jurídica infringida sea completamente irreversible; y porque el proceso tributario es una apuesta costosa, desequilibrada y de resultados inciertos.

f) En el proceso tributario la tutela judicial no es *efectiva*, entre otras cosas porque gracias a las erradas interpretaciones judiciales ha desaparecido casi por completo la tutela judicial *anticipada* o *cautelar* de los derechos. De ello nos ocuparemos más adelante.

g) Si la sentencia que resuelve la disputa con la Administración Tributaria es *mero declarativa* porque se concreta a declarar la nulidad de un acto administrativo de contenido tributario, la ejecución de tal decisión no envuelve problema alguno. Las dificultades sobrevienen cuando la decisión contiene una condena a una prestación de dar o de hacer. En esos supuestos la ejecución es casi imposible, pues ni siquiera contiene el Código Orgánico Tributario un procedimiento a seguir para ejecutar forzosamente las decisiones que desfavorecen a la Administración Tributaria y en el caso de las sentencias a ser ejecutadas contra la República, la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República prevé un *sistema de contención* que hace impracticable la ejecución de sentencias de condena. También de esto nos ocuparemos más adelante.

Vienen muy a propósito en este asunto las doctas reflexiones del profesor ROMERO-MUCI, quien ha descrito en forma muy certera y descarnada la gravísima desinstitucionalización de la justicia tributaria: “La desinstitucionalización tributaria se radicalizó con la disminución de las posibilidades de defensa frente a unas Administraciones Tributarias robustecidas de competencias exorbitantes para la determinación de los tributos y de privilegios procesales que empalidecen las garantías del debido proceso y la tutela judicial efectiva. Las mismas Leyes habilitantes sirvieron para crear privilegios procesales injustificados, incluida la desjudicialización de las medidas cautelares y la ejecución de créditos fiscales directamente por la Administración Tributaria. Tal degradación se resume frente a cualquier fiscalización en la emboscada del **“tener que pagar primero y solo poder reclamar después”**. Campo fecundo para la arbitrariedad y la corrupción. Quizás la razón fundamental de la descomposición institucional es la infectividad de la garantía

⁵³⁶ CANOVA, A. *La realidad del contencioso administrativo venezolano (Un llamado de atención frente a las desoladoras estadísticas de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en 2007 y primer semestre de 2008)*. FUNEDA, Caracas, 2009.

judicial. Se desmontó el control jurisdiccional del poder con repercusiones nefastas sobre la seguridad jurídica, la legalidad, el Estado de Derecho y la democracia. Desde los Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia hasta el último tribunal de municipio dejaron de funcionar de forma independiente, objetiva y eficazmente frente a los otros poderes. La cooptación político partidista de todos los cargos públicos, en especial de los jueces de máxima instancia, es lo que más ha resentido esta paulatina deriva autoritaria, que ya no deja dudas de haberse convertido en una **'dictadura totalitaria'**.⁵³⁷

En definitiva, el panorama de la justicia tributaria en Venezuela es realmente desolador y no se vislumbra cambio alguno en el corto y mediano plazo, sino exactamente todo lo contrario; es decir, un deterioro más profundo de los derechos y garantías de los justiciables frente a las actuaciones, omisiones y vías de hecho de la Administración Tributaria, con la consecuente renuncia a acudir a los tribunales para obtener la tutela de los derechos.

⁵³⁷ ROMERO-MUCI, H. "(In)moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y la anomia social." *XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Patologías del Sistema Tributario Venezolano*. AVDT, 2019, p. 187.

CAPÍTULO SEGUNDO

EL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

1. *Competencia*

Los actos administrativos de efectos particulares y de contenido tributario, expresos o tácitos, dictados por las distintas Administraciones Tributarias, que afectan los intereses personales, legítimos y directos de los administrados (personales naturales o jurídicas), son susceptibles de ser sometidos a control judicial ante la jurisdicción especial contencioso-tributaria, mediante una *acción*.⁵³⁸

De acuerdo con el artículo 286 del Código Orgánico Tributario, la acción contencioso-tributaria procede contra: i) los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el recurso jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho recurso; es decir, los actos administrativos de efectos particulares que determinen tributos, impongan sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados; ii) los actos administrativos que pueden ser objeto de impugnación mediante el recurso jerárquico, cuando habiéndose interpuesto dicho recurso éste hubiere sido denegado tácitamente conforme al artículo 283 del Código (*i.e.* silencio administrativo negativo); iii) las resoluciones en las cuales se deniegue total o parcialmente el recurso jerárquico, en los casos de actos de efectos particulares.

Algunas otras disposiciones del Código Orgánico Tributario que regulan procedimientos administrativos especiales prevén la posibilidad de intentar la acción contencioso-tributaria. Ese es el caso, por ejemplo: i) de las decisiones expresas o

⁵³⁸ Por acción entendemos junto con el maestro NICETO ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO la: “posibilidad jurídicamente encuadrada de recabar los proveimientos jurisdiccionales necesarios para obtener el pronunciamiento de fondo y, en su caso, la ejecución, respecto de una pretensión litigiosa”. La acción así concebida es un derecho subjetivo procesal que constituye la energía o principio anímico de toda la actividad realizada por las partes dentro del proceso, que únicamente así, y no reclusa en la demanda, alcanza su pleno desarrollo y se erige, por su trascendencia, en uno de los tres conceptos fundamentales del Derecho Procesal. Véase al respecto: ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, N. “Enseñanzas y sugerencias de algunos Procesalistas sudamericanos acerca de la acción”. *Estudios de Teoría General e Historia del Proceso*. Universidad Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1974, p. 317 y ss.

tácitas que se producen en el seno de un procedimiento de *repetición de pago*⁵³⁹, de acuerdo con el artículo 210 del Código Orgánico Tributario, que por cierto es el único caso en el cual la acción contencioso-tributaria no está sujeta a un plazo de caducidad, sino que puede interponerse mientras no haya prescrito el derecho, según lo establece el aparte único de esta norma⁵⁴⁰; ii) las decisiones expresas o tácitas que se producen en el caso de procedimiento de *recuperación* de tributos sujetos a devolución, conforme a los artículos 217 y 218 del Código Orgánico Tributario; iii) la decisión expresa o tácita de la Administración Tributaria que resuelve la oposición presentada por el tercero alega ser el tenedor legítimo de la cosa, pretende ser preferido o afirma que son suyos los bienes embargados en el procedimiento administrativo de cobro ejecutivo, de acuerdo con artículo 234 del Código Orgánico Tributario; y, (iv) la decisión expresa o tácita que resuelve la oposición presentada por el afectado contra el decreto de medidas cautelares administrativas⁵⁴¹, según lo establecido en el artículo 244, aparte único, del Código Orgánico Tributario.

Como se advierte, el régimen previsto por el Código es el de la *universalidad* del control contencioso en tanto se permite al juez anular, revocar o modificar el proveimiento de la Administración Tributaria de efectos particulares no sólo cuando éste es el resultado del ejercicio de las competencias de ésta que concluirán en un acto administrativo definitivo en el cual se establecerá la existencia del hecho generador, la medida de lo imponible y alcance o *quantum* de la obligación en cabeza de un sujeto concreto (determinación) o cuando es producto de un procedimiento sancionatorio anejo al primero o independiente (como ocurre en el caso de incumplimiento de deberes formales), sino que también puede extender su poder de enjuiciamiento a las manifestaciones de voluntad del ente administrativo-tributario que “...afecten en cualquier forma los derechos de los administrados”.

Con esa expresión, nuestro régimen de justicia tributaria se inscribe -al menos en la norma- en las más modernas tendencias del contencioso administrativo general, que hoy en día no permiten que acto alguno de la Administración escape del control del juez.

⁵³⁹ Artículo 205 Código Orgánico Tributario. “Los contribuyentes o los responsables podrán solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos.”

⁵⁴⁰ Sobre los medios de defensa en estos casos, consúltase: CASTILLO CARVAJAL, J.C. *Repetición y recuperación de tributos en el Derecho Tributario Venezolano*. S/E Caracas, 2006, pp. 225 y ss.

⁵⁴¹ Artículo 239 Código Orgánico Tributario. La Administración Tributaria podrá adoptar medidas cautelares, en los casos en que 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.

El objeto de la acción contencioso-tributaria con respecto a los actos administrativos de efectos particulares abarca aquellos que han sido dictados por los entes que administren tributos regulados, directa u supletoriamente, por el Código Orgánico Tributario.⁵⁴²

Los actos administrativos de efectos generales, de carácter normativo o no, dictados por las Administraciones Tributarias, no pueden ser accionados ante la jurisdicción contencioso-tributaria.

En definitiva, los tribunales competentes en primera instancia para conocer de las acciones contencioso-tributarias en sentido amplio (incluyendo la acción de nulidad de actos administrativos, las pretensiones de condena principales o subsidiarias contra las Administraciones Tributaria, el amparo tributario y el amparo constitucional en materia tributaria) son los Juzgados Superiores en lo Contencioso Tributario, con respecto a los cuales ya hemos explicado su origen remoto, evolución y situación actual; y la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en segunda instancia. En la determinación del tribunal competente, no es relevante la cuantía (porque no existe una cuantía prefijada para acceder a la jurisdicción ni diferentes *estratos* según el monto de la misma); los criterios relevantes son entonces la *materia* y el *territorio*.

En cuanto a la *materia*, es muy importante atender al *contenido* del acto que se pretende atacar, a la *naturaleza* de la actuación omitida o en general a la *relación jurídica subyacente* que hace nacer el conflicto intersubjetivo de intereses entre el sujeto pasivo de la imposición y la Administración Tributaria. Si el acto, la omisión o la relación jurídica subyacente no es de naturaleza *tributaria*, entonces los juzga-

⁵⁴² “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, 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 Bolivariana de Venezuela de conformidad con los respectivos tratados internacionales, este Código se aplicará en lo referente a las normas sobre cobro 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.”

dos superiores en lo contencioso tributario no son competentes. Por ejemplo, la decisión mediante la cual la Administración Tributaria dicta un *acto separable* para resolver unilateralmente un contrato con un proveedor de servicios no es un acto que pueda ser recurrido ante la jurisdicción contencioso-tributaria. El acto de destitución de un funcionario de la Administración Tributaria tampoco será conocido por el juez contencioso tributario. La acción de repetición que intenta el contribuyente contra el agente de retención que practicó una retención indebida de impuesto sobre la renta, no es competencia de la jurisdicción contencioso-tributaria.

A este respecto el profesor MANUEL ITURBE ALARCÓN ha hecho una precisión muy importante, con la cual coincidimos: “Por el contrario, si el acto que lesiona los derechos o intereses de un contribuyente no es de naturaleza o de contenido tributario, no puede ser objeto de impugnación a través de los Tribunales Contencioso Tributarios. Tal es el caso del precio público, el cual deriva en principio de un acuerdo de voluntades entre el Estado y los particulares, a diferencia de los tributos que tienen su origen en la voluntad unilateral y coactiva del primero, entendido éste en su división político territorial. Hay quienes han sostenido que si los servicios contractuales son prestados por el Estado monopólicamente y su demanda resulta de alguna manera ineludible, es decir, no hay alternativas en la contratación de éstos, en tal caso dicho precio podría convertirse en una tasa y deberían establecerse por ley todos los elementos integrantes de la obligación tributaria. En tal sentido, para que la jurisdicción contencioso tributaria tenga competencia para conocer cualquier acción o procedimiento, el acto impugnado debe estar íntimamente vinculado con un tributo (impuestos, tasas y contribuciones), o lo que es lo mismo, debe ser de contenido tributario.”⁵⁴³

En cuanto al *territorio*, el asunto es un poco más complejo porque, como hemos explicado precedentemente, la jurisdicción contencioso-tributaria fue *descentralizada*, por lo que resulta necesario determinar cuáles son los criterios que permiten atribuir la competencia territorial a determinado tribunal. El asunto ha sido muy bien tratado por el profesor MANUEL ITURBE ALARCÓN⁵⁴⁴, quien afirma que en ausencia de normas reguladoras de la materia, debe acudir, por mandato del artículo 340 del Código Orgánico Tributario, a las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, que como lo hemos señalado insistentemente, es el *ius commune* en la materia procesal. En ese sentido, el autor invoca la aplicación del artículo 41 del Código de Procedimiento Civil, en el entendido de que la relación jurídico-tributaria, cuyo objeto suele ser una prestación dineraria, daría lugar a acciones relacionadas con *derechos personales*, esto es, aquellas que persiguen obligar a otro a un dar, hacer o no hacer.

En este orden de ideas, siendo que este tipo de acciones establecen como factor de conexión o criterio de vinculación territorial el *domicilio del demandado*, en las

⁵⁴³ ITURBE ALARCÓN, M. “La competencia en la jurisdicción contencioso tributaria”. *VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2004, pp. 88-91.

⁵⁴⁴ *Idem*, pp. 94 y ss.

acciones que tienen por objeto la nulidad de un acto emanado de la Administración Tributaria, o la nulidad de un acto y la condena al pago de sumas de dinero, o una pretensión autónoma de condena por daños y perjuicios, un amparo tributario o un amparo constitucional tributario, habría que atender, si no al domicilio del órgano, porque evidentemente este concepto no resulta aplicable, sí al del lugar en donde está ubicada la sede de la autoridad que dictó el acto, incurrió en la omisión o en cualquier forma afectó los derechos e intereses del sujeto pasivo, y quien en definitiva será el legitimado pasivo de la acción.

A este respecto, ITURBE ALARCÓN expresa lo siguiente: "... creemos que la ubicación o sede del órgano de donde emane el acto es lo que determinará en la jurisdicción contencioso tributario cuál será el Tribunal competente por el territorio, en caso de que el contribuyente desee hacer uso de la vía judicial para impugnar cualquier acto o actuación que lesione sus derechos e intereses."⁵⁴⁵

A la misma conclusión llega un excelente estudio de la profesora BETTY ANDRADE, quien señala que: "...los tribunales superiores de lo contencioso tributario son competentes para conocer de los recursos contencioso tributarios intentados contra los actos administrativos emanados de los entes administrativos con sede en su ámbito territorial de competencia. Así las cosas, la atribución de competencias se fundamenta en el criterio de la localización del órgano del cual emanó el acto, siguiendo en consecuencia el criterio que tradicionalmente había sido adoptado por los Tribunales de la jurisdicción contencioso administrativa (...) los actos emanados de cada una de las Gerencias Regionales de Tributos Internos son recurribles por ante los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario con jurisdicción en el lugar donde se encuentre ubicada la sede de cada una de dichas Gerencias. Por su parte, las decisiones dictadas por la Gerencia Jurídico Tributaria o el propio Superintendente, aún conociendo del Recurso Jerárquico interpuesto contra uno de los actos administrativos emanados de las Gerencias Regionales, deberán ser impugnadas por ante los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, por tener éstos jurisdicción en el lugar en el cual se encuentra ubicada esta Gerencia Jurídico Tributaria. Las mismas consideraciones son aplicables para otros organismos con competencia tributarla, como sería el caso del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE)."⁵⁴⁶

La jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa ha asumido un criterio distinto, basándose en la expresión contenida en el artículo 289 del Código Orgánico Tributario, que se refiere a la *competencia territorial* en el *domicilio fiscal del recurrente*.

⁵⁴⁵ *Idem*, p. 100.

⁵⁴⁶ ANDRADE, B. "Competencia por el territorio de los tribunales superiores de lo contencioso tributario." *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2004, pp. 13-21.

En este sentido, la Sala ha señalado que: *“La norma parcialmente transcrita establece que el domicilio fiscal del recurrente refiere al criterio que, en materia contencioso tributaria, determina cuál es el tribunal competente en razón del territorio.”*⁵⁴⁷

Este criterio ha sido ratificado en sentencia de la misma Sala en la cual se ha señalado lo siguiente:

“Ahora bien, del examen del Código Orgánico Tributario, constata la Sala que no existe regulación alguna en lo referente al ámbito de competencias territoriales de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, teniendo en cuenta la reciente creación de los Tribunales regionales, ordenada en el artículo 333 del mencionado Código. Por tanto, se impone a la Sala, como Máxima Instancia de la jurisdicción contencioso tributaria, precisar los factores de enlace de las reclamaciones judiciales que surjan en razón de la actividad fiscal, con las potestades jurisdiccionales de los Tribunales Superiores que la integran, vale decir, con las diversas regiones judiciales recientemente creadas en la materia, a cuyo efecto se observa: Dentro de la concepción de Estado de Derecho y Justicia Social consagrada en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (artículo 2), las nociones de libre acceso a los órganos de justicia y de tutela judicial efectiva, adquieren suprema relevancia como principios que apuntalan al sistema de administración de justicia nacional. Así, se ha interpretado que es deber del Estado acercar la justicia a los administrados como un medio de obtener la eficacia preceptuada en el artículo 26 de la Carta Magna, y como fin en sí mismo. De este modo, la labor legislativa promueve “la regionalización” de la justicia, y la tendencia del gobierno judicial ha sido la creación de nuevos juzgados en el territorio de la República, encargados de “desconcentrar” la actividad jurisdiccional, haciéndola más eficiente y accesible al justiciable. En este orden de ideas, en lo que respecta a la materia impositiva, el Código Orgánico Tributario en su artículo 333 dispone: *“Artículo 333: Dentro de los seis (6) meses siguientes a la publicación de este Código en la Gaceta Oficial, deberán crearse o ponerse en funcionamiento Tribunales Contenciosos Tributarios en diferente ciudades del país, con la finalidad de garantizar la tutela judicial efectiva de las partes y el adecuado desenvolvimiento de los procedimientos judiciales.”*. En atención al mandato legal previamente transcrito, la Sala Plena de este Supremo Tribunal de Justicia, en Resolución No. 2003-0001 del 13 de noviembre de 2002, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 37.622 de fecha 31 de enero de 2003, estableció lo siguiente: (...) De igual modo, la misma Sala de este Máximo Tribunal, en Resolución No. 1.459 de fecha 25 de agosto de 2003, publicada en la Gaceta Oficial No. 37.766 de fecha 02 de septiembre de 2003, decidió:

⁵⁴⁷ Cf. S. TSJ/SPA No. 01494, del 15 de septiembre de 2004, caso: *Papelería y Librería Tauro*.

(...) Estima la Sala oportuno precisar los elementos que han de vincular las reclamaciones judiciales suscitadas en materia fiscal, con cada uno de los Tribunales regionales mencionados anteriormente; todo en razón de que el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental fundamentó la decisión que dio origen al presente conflicto negativo de competencia, en el hecho que el acto impugnado emanó de la Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que tiene su sede en la ciudad de Caracas, en cuyo caso asegura le estaría atribuida la competencia para conocer de la presente controversia a un Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas. Al respecto, el artículo 262 del Código Orgánico Tributario vigente, dispone: (...) De la norma *supra* transcrita, se evidencia que el legislador tributario en desarrollo de los mencionados principios de libre acceso a la justicia y de tutela judicial efectiva, considera de suprema importancia el domicilio fiscal del recurrente, como aquel elemento que permite con mayor eficacia, regionalizar la justicia y acercarla a los administrados en los términos expuestos. Así, en lo relativo a la materia fiscal, en aquellos supuestos en los cuales la competencia territorial para la interposición del recurso contencioso tributario presente dudas, deberá determinarse a través de la noción del domicilio fiscal del recurrente, el Tribunal Superior Regional competente para conocer la reclamación judicial.”⁵⁴⁸

En conclusión, la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, ha establecido que es el domicilio fiscal del accionante, determinado conforme a las reglas establecidas en el Código Orgánico Tributario (artículos 31, 32 y 33), el que determina la competencia territorial de los juzgados superiores en lo contencioso tributario.

2. *Modo, tiempo y lugar para intentar la acción contencioso-tributaria*

2.1. *Modo*

a) *Escrito razonado*

El artículo 287 del Código Orgánico Tributario, establece que la acción contencioso-tributaria debe intentarse mediante un escrito en el cual deben expresarse los fundamentos de hecho y de derecho en que se fundamenta la pretensión procesal deducida. Este escrito debe reunir los requisitos establecidos en el artículo 340 del Código de Procedimiento Civil, que es el *ius commune* en materia procesal.

La pretensión procesal es distinta de la acción y puede definirse como aquello que el actor persigue que sea declarado mediante la sentencia.⁵⁴⁹ La acción en

⁵⁴⁸ Cf. S. TSJ/SPA No. 06092 del 3 de noviembre de 2005, caso: *Marisol Zona Libre, C.A.*

⁵⁴⁹ Dice la doctrina que: “...cuando contemplamos la demanda en su entidad propia, aparece inevitablemente la pretensión como el fin concreto que el demandante persigue, es decir, las declaraciones que pretende se hagan en la sentencia; esa pretensión es, por lo tanto, el *petitum* de la demanda, lo que se pide en ella que sea reconocido o declarado

cambio, como ya hemos visto, es el derecho constitucional de acudir a los órganos jurisdiccionales para obtener justicia o la tutela judicial efectiva de un derecho o un interés cualificado.⁵⁵⁰

En la jurisdicción contencioso tributaria hay distintos tipos de pretensiones procesales, a saber: i) nulidad de un acto administrativo; ii) nulidad de un acto administrativo y condena a la Administración a reintegrar un tributo indebidamente pagado o devolver un impuesto soportado; iii) condena de daños y perjuicios causados por la acción u omisión de la Administración Tributaria, provenga la acción o la omisión de una falta del servicio (responsabilidad subjetiva o con falta) o no (responsabilidad objetiva o sin falta); iv) nulidad de un acto administrativo y condena a la reparación de daños y perjuicios causados por dicho acto; v) amparo tributario, para que el juez ordene a la Administración a dar respuesta a una petición o se sustituya en dicha Administración; vi) amparo constitucional, para que se protejan o restablezcan de manera urgente derechos constitucionales violados o amenazados de violación por actos, omisiones o vías de hecho de la Administración Tributaria.

El libelo contentivo de la acción no sólo debe relatar los hechos que dan lugar a la pretensión, y los fundamentos legales de ésta, sino explicar con absoluta claridad cuál es el pronunciamiento que se requiere del juez (o el árbitro en su caso). El Código exige también que se acompañe el acto cuya nulidad se solicita, si esa fuera la pretensión procesal deducida.

Lo anterior es, como bien afirma BLANCO-URIBE QUINTERO, un reflejo en el ámbito tributario del carácter escrito que los artículos 25, 187 y 188 del Código de Procedimiento Civil imprimen a los procesos en general.⁵⁵¹ La jurisprudencia ha dicho que estos fundamentos del recurso 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.”⁵⁵²

El incumplimiento de esta carga supone, como es lógico, la inadmisibilidad de la acción, aun cuando no sea una de las causales previstas en el artículo 293, *ejusdem*, pues, en este caso, el juez se ve impedido de suplir la ausencia de alegatos, so

en la sentencia a favor del demandante. DEVIS ECHANDÍA, H. *Compendio de Derecho Procesal*. Editorial ABC, Bogotá, 1985, T. I, p. 221.

⁵⁵⁰ La acción se dirige al Estado o al árbitro para que, según el caso, ejerza la función jurisdiccional en un asunto concreto; la pretensión en cambio está dirigida contra el demandado. Aunque la pretensión se plantea ante el juez o el árbitro, lo que se persigue debe ser obtenido del demandado. En los procesos contencioso en general, quien administra justicia y quien es demandado, pueden coincidir.

⁵⁵¹ BLANCO-URIBE QUINTERO, A. “El recurso contencioso tributario en el derecho procesal”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 70, Caracas, 1996, p. 97.

⁵⁵² Cf. S. J. S 6to. CT, 11.04.95, consultada en: PIERRE TAPIA, O. *Jurisprudencia de los Tribunales de Ultima Instancia*. No. 4, Caracas, 1995, pp. 88-99.

pena de violar el principio dispositivo⁵⁵³, que en cuanto concierne a la delimitación del *thema decidendum* opera preferentemente al principio inquisitivo que también tiene gran importancia en el proceso contencioso tributario.⁵⁵⁴

b) *Documentos que deben acompañarse*

Al libelo de la acción contencioso-tributaria, debe adminicularse copia del acto impugnado o, en su defecto, identificárselo suficientemente. Asimismo, deben acompañarse los documentos que acrediten el carácter con que actúa el accionante. Es optativo para el accionante la incorporación en ese mismo acto de todas las pruebas documentales que quiera hacer valer, pues para tales fines puede hacer uso del lapso de promoción de pruebas, porque no existe en el proceso tributario algo equivalente al *instrumento fundamental de la demanda* del proceso civil ordinario, el cual debe acompañarse siempre con el libelo (artículo 340.6 del Código de Procedimiento Civil).

c) *Otros requisitos*

En adición a los presupuestos antes señalados, son aplicables al proceso contencioso tributario los requisitos de todo libelo a que se refiere el artículo 340 del Código de Procedimiento Civil, en cuanto a: i) la identificación del tribunal; ii) la identificación plena del accionante; iii) la identificación del mandatario con consignación del poder respectivo; iv) la descripción exhaustiva de los hechos, el derecho y la pretensión deducida; y, v) el señalamiento del domicilio procesal.

2.2. *Tiempo*

a) *Lapso de caducidad*

Tal como lo dispone el artículo 288 del Código Orgánico Tributario, el lapso para interponer la acción contencioso-tributaria es de veinticinco (25) días hábiles, contados a partir de la notificación del acto que se impugna o del vencimiento del plazo de sesenta (60) días continuos contados desde el vencimiento del lapso probatorio de que dispone la Administración Tributaria para decidir el recurso jerárquico, en caso de denegación tácita de éste o de la notificación de la resolución que decidió expresamente el mencionado recurso.

En el caso del recurso que se interpone contra la denegatoria tácita o expresa de las solicitudes de reintegro formuladas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 205 del Código Orgánico Tributario, el artículo 210 *ejusdem* dispone que el mismo podrá interponerse en cualquier tiempo, siempre que no se haya cumplido la

⁵⁵³ Este principio, definido en el artículo 12 del Código de Procedimiento Civil, supone que los jueces deben atenerse a lo alegado y probado en autos, sin poder sacar elementos de convicción fuera de éstos, ni suplir excepciones o argumentos de hecho no alegados ni probados.

⁵⁵⁴ Cf. S. CSJ/SPA, 08.02.90, caso: “Asociación Camaronera S.A. vs. ISLR”, bajo la ponencia del Magistrado Dr. Román José Duque Corredor, consultada en la Revista de Derecho Público, Editorial Jurídica Venezolana, No. 41, p. 146.

prescripción. Esta regulación es lógica porque la pretensión procesal deducida en este caso no sólo persigue la nulidad del acto denegatorio expreso o tácito, sino que se añade una pretensión de *condena* que está asociada a la obligación de reintegro de un tributo indebidamente pagado, y esa obligación no puede extinguirse por el simple transcurso de un lapso exiguo de caducidad, sino que está atada al transcurso del lapso previsto en el Código para que se materialice la prescripción. Prever una regulación distinta supondría un enriquecimiento sin causa para la Administración Tributaria.

El criterio dominante con respecto al cómputo del plazo para intentar el recurso contencioso tributario, fue durante muchos años que el mismo no se contaba por días hábiles, sino por los días de despacho del tribunal distribuidor.⁵⁵⁵ Al entrar en funcionamiento las unidades de recepción y distribución de documentos (URDD), que centralizan la recepción de todas las demandas, escritos y diligencias que se presentan ante los tribunales en general y también ante los juzgados superiores en lo contencioso tributario, el lapso debe contarse según el calendario de días de despacho de la URDD. Esta solución ofrece mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo del plazo. La jurisprudencia ha dicho al respecto lo siguiente:

“(…) la jurisprudencia tanto de instancia como de esta alzada ha sido pacífica y reiterada al sostener el criterio conforme al cual dicho lapso es concebido como de índole procesal, en atención a que el mismo transcurre ante el órgano que conocerá del asunto en vía jurisdiccional, debiéndose en consecuencia, computar según los días hábiles transcurridos frente a dicho Tribunal. De lo anterior, resulta que en materia procesal-tributaria el mencionado lapso habrá de computarse conforme a los días hábiles verificados ante el Tribunal Superior Distribuidor de lo Contencioso Tributario (en el caso de autos, el Superior Primero); entendiéndose por días hábiles, aquellos en los cuales dicho Tribunal Distribuidor haya decidido dar despacho, motivo por el que suelen indicarse tales días como ‘de despacho’. Señalado lo anterior, una vez más debe esta Sala mediante el presente fallo, reiterar el aludido criterio jurisprudencial, sostenido tanto por la extinta Corte Suprema de Justicia en las sentencias emanadas de su Sala Político-Administrativa en fechas 24-03-87 (Caso: Contraloría General de la República vs. Lagoven); 21-05-87 (Caso: Inversiones Arante, C.A.); 13-06-

⁵⁵⁵ Sobre este particular la doctrina (BLANCO-URIBE QUINTERO, A. “El recurso...*Cit.*, p. 98) señalaba que desde los inicios de la legislación tributaria orgánica este lapso siempre ha sido entendido como días de despacho transcurridos en el Tribunal contencioso tributario distribuidor, que de acuerdo con el Decreto No. 1750 de fecha 6 de diciembre de 1982 era el Juzgado Superior Primero de lo Contencioso Tributario (“...los recursos contencioso administrativos del cual el contencioso tributario es una especie, deben ser interpuestos ante el tribunal competente para decidirlos, aunque se permite, en algunos casos, como así lo establece el Código Orgánico Tributario, un régimen diferente. De allí se sigue que, en principio, cualquier lapso deba computarse según los días hábiles que hayan transcurrido ante el Tribunal por ante el cual o para ante el cual debe interponerse el recurso contencioso tributario.” *Cf.* S. CSJ/SPA, 24.03.87, caso LAGOVEN, S.A.).

91 (Caso: ABC Tours, C.A.); 06-04-95 (Caso: Gray Tool Company de Venezuela, C.A.); 12-02-98 (Caso: A.I.G.B.); 07-10-99 (Caso: Bechtel American Incorporated); y 18-11-99 (Caso: Bridgestone Firestone Venezolana, C.A), como por esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en las sentencias dictadas en fechas 03-08-00 (caso: New Zealand Milk Products Venezuela, S.A.); 14-11-00 (caso: Taller Mecánico Carrizal, C.A.), y 16-04-02 (caso: Diagnokon, C.A.), entre otras. Así, de los mencionados fallos se ha venido perfilando una doctrina judicial bastante uniforme respecto del señalado particular, la cual puede sintetizarse en los siguientes puntos: 1. Que el lapso para interponer el recurso contencioso es de naturaleza procesal y, por tanto, debe computarse según los días hábiles transcurridos ante el órgano que deba conocer del asunto en vía judicial. 2. Que casi todos los lapsos procesales fijados en el Código Orgánico Tributario se computan por días hábiles, como el lapso para interponer el recurso contencioso tributario; el lapso para apelar del auto de admisión; el lapso para promover y evacuar pruebas y el lapso para apelar de la sentencia definitiva; circunstancia ésta que se ha mantenido a lo largo de los distintos Códigos Orgánicos Tributarios, dictados por el legislador tributario. 3. Que el día hábil es aquel en el cual el Tribunal acuerde dar despacho, no siendo computables aquellos en los cuales el juez decide no despachar, ni los sábados, ni los domingos, ni el jueves y viernes santos, ni los declarados días de fiesta por la Ley de Fiestas Nacionales, ni los declarados no laborables por otras leyes; y 4. Que de conformidad con el artículo 5º del Decreto 1.750 de fecha 16 de diciembre de 1.982, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario es el distribuidor de las causas tributarias, razón por la cual el cómputo debe hacerse por los días hábiles transcurridos en dicho órgano. En igual sentido, consideró la jurisprudencia supra citada, en cuanto al último de los puntos arriba descritos, que la posición adoptada por el legislador tributario desde la promulgación del primer Código Orgánico Tributario en el año de 1982, fue la de consagrar el principio de la tutela jurisdiccional plena, privativa del Poder Judicial, desde el inicio del proceso con la interposición del recurso y el cómputo del lapso de caducidad, conforme con el calendario judicial de los días hábiles transcurridos en el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, distribuidor único de las causas tributarias por disposición expresa del artículo 5º del mencionado Decreto N° 1750 de fecha 16/12/82, publicado en la Gaceta Oficial N° 32630 del 23/12/82. Tal distribución a cargo del Superior Primero ocurre, respecto de los nueve (09) Tribunales que integran la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, dejando a salvo las distribuciones regionales en los respectivos Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario que conforman las restantes Circunscripciones Judiciales de dicha jurisdicción. De lo antes señalado, queda claro que el criterio pacífico y reiterado de esta Sala Político-Administrativa, concibe el plazo para interponer el recurso contencioso tributario como de índole procesal, en atención a que el mismo transcurre ante el órgano que conocerá del asunto en vía jurisdiccional, por lo que éste debe computarse según los días hábiles transcurridos, para casos como el que nos ocupa, actualmente, en la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores de lo Contencioso

Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que funja como Distribuidor, o ante los Tribunales Superiores Regionales respectivos, para las acciones ejercidas en los distintos Estados del Territorio Nacional. Bajo tales premisas y, específicamente, en lo que respecta a la institución de la caducidad, se reiteran en este fallo los criterios jurisprudenciales de la Sala en el sentido de que la caducidad aparece siempre unida a 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 su ejercicio, y es el transcurso del plazo fijado en el texto legal el que opera y produce en forma directa y automática, la extinción del derecho. (*Vid.* Sentencia No. 05535 del 10 de agosto de 2005, caso: Empresas G&F, C.A.).⁵⁵⁶

Una precisión muy importante es que el lapso para intentar la acción es de *caducidad* y, al igual que ocurre en el supuesto del recurso jerárquico, este plazo corre fatalmente hasta que se extingue; es decir, no es susceptible de ser *suspendido, interrumpido o reabierto*.

La posibilidad de accionar siempre existe, porque la acción es el derecho constitucional de acceder a los órganos de administración de justicia que se concede *uti cives* y que siempre está desvinculada del derecho sustantivo que se hace valer en juicio,⁵⁵⁷ pero la pretensión procesal no puede ser propuesta sino dentro del plazo establecido en la ley y cuando ello no ocurre, la misma no será admitida.⁵⁵⁸

⁵⁵⁶ Cf. S. TSJ/SPA, No. 01362 del 20 de octubre de 2011, caso: *Corporación Star White, C.A.*

⁵⁵⁷ Algo que está bastante claro desde la famosa polémica de los procesalistas alemanes BERNARD WINDSCHEID y THEODOR MUTHER sobre la *actio* romana y las fundamentales aportaciones de WACH que dieron lugar al concepto de la acción como un derecho público subjetivo independiente del derecho sustantivo pretendido (*Rechtsschutzanspruch*) y que se considera una de las discusiones doctrinarias fundadoras del Derecho Procesal moderno. A este respecto GIUSEPPE CHIOVENDA, el legendario profesor de la Universidad de Roma, explica que acción y obligación son dos derechos subjetivos distintos, que unidos llenan absolutamente la voluntad concreta de ley que llamamos derecho objetivo; pero que, como explica el inmortal maestro italiano, la acción no es una cosa sola con la obligación, no es el medio para actuar la obligación, no es la obligación en su tendencia a la actuación, ni un efecto de la obligación, ni una función del derecho subjetivo, sino un derecho distinto y autónomo que nace y puede extinguirse independientemente de la obligación, que tiende a un efecto jurídico y no a la prestación. CHIOVENDA, G. *Principios de Derecho Procesal Civil*. REUS, Madrid, 1977, T. I, pp. 71-72.

⁵⁵⁸ Ni siquiera acontecimientos imprevistos, ajenos a la voluntad de las partes, e insuperables, que impiden el acceso a la sede de los tribunales, han sido considerados como aptos para suspender el plazo de caducidad para intentar la acción contencioso tributaria: Cf. S. TSJ/SPA, 20 de enero de 2016, caso: *Héctor Iguini*.

En otro orden de ideas, pero siempre dentro del mismo tópico del cómputo del lapso de interposición de la acción, es preciso tener en cuenta las reglas sobre la notificación de los actos administrativos de efectos particulares, que regula el artículo 172 del Código Orgánico Tributario y a las cuales ya nos hemos referido antes.

Conforme a esas reglas: (i) si la notificación es *personal* la persona se entiende notificada y por lo tanto comienza a correr el lapso para accionar, el día hábil siguiente de practicada la notificación; (ii) si la notificación no es personal sino que se hace mediante constancia escrita, entregada por cualquier funcionario de la Administración Tributaria en el domicilio del contribuyente o responsable, o si se ha hecho por correspondencia postal efectuada mediante correo público o privado, o por sistemas de comunicación telegráficos o electrónicos, se entiende efectuada el quinto (5º) día hábil siguiente después de que la constancia de la notificación haya sido incorporada al expediente respectivo, y es el día hábil siguiente cuando comienza el plazo para intentar la acción.

b) *El lapso de caducidad y los vicios de nulidad absoluta*

Ha dicho la doctrina que los actos impugnados por estar viciados de nulidad absoluta no sólo no pueden adquirir firmeza, sino que son incapaces de producir efecto alguno y, en consecuencia, podrían ser accionados en cualquier momento.⁵⁵⁹

Por su parte, la jurisprudencia ha sostenido desde vieja data que:

“...en Venezuela tanto los actos anulables como los nulos absolutamente, al igual que los que son válidos, tienen eficacia inmediata puesto que son ejecutorios (artículos 8 y 79 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos). Incluso los recursos administrativos y contencioso- administrativos, que pueden ejercerse en su contra, están sujetos a lapsos de caducidad (artículos 85, 93, 94 y 95, ejusdem y 134 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia) y, por ende, al no intentarse precluye el derecho a ejercerlos. Sólo que por tratarse de vicios de nulidad absoluta el transcurso del tiempo no puede convalidarlos.

Entonces, aun cuando hubieren precluido los diferentes recursos por otra vía, por ejemplo, la solicitud de declaratoria de nulidad absoluta, en cualquier tiempo los particulares pueden lograr su anulación, en vía administrativa (artículo 83 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos) y de serles negada tal anulación pueden aún ejercer jurisdiccionalmente el correspondiente recurso de anulación, no contra el acto primitivo, pero sí contra la negativa de la Administración de declarar la nulidad de un acto nulo absolutamente (...) Queda claro, pues, que los actos nulos absolutamente, si bien producen efectos, y que los respectivos recursos en su contra pueden recluir, sin embargo, no adquieren

⁵⁵⁹ BREWER CARÍAS, A. R. *Estado de Derecho y Control Judicial*. Instituto Nacional de Administración Pública, Alcalá de Henares, Madrid, 1987, p. 345.

firmeza, puesto que la Administración de oficio, o mediante la respectiva solicitud de parte interesada, puede, en cualquier tiempo, declararlos o reconocerlos como nulos de tal nulidad”.⁵⁶⁰

Como lo señalamos anteriormente, aun cuando el lapso para intentar la acción contencioso tributaria hubiere precluido por el transcurso del tiempo que la ley prevé, puede el interesado dirigirse a la Administración Tributaria y solicitarle, de acuerdo a lo previsto en el artículo 269 del Código Orgánico Tributario, que es una reproducción del artículo 83 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, que reconozca la nulidad absoluta del acto correspondiente. Si la Administración Tributaria que dictó el acto niega este pedimento, el interesado puede atacar esa negativa ante la jurisdicción contencioso-tributaria y lograr entonces el examen judicial del acto administrativo que había adquirido una firmeza virtual en mérito del transcurso fatal del lapso para accionarlo.

2.3. Lugar

En beneficio del ejercicio del derecho constitucional de acción, el proceso contencioso tributario puede iniciarse mediante la interposición de la acción respectiva: i) ante el tribunal competente, ii) ante un juez con competencia territorial en el domicilio fiscal del accionante, iii) subsidiariamente al recurso jerárquico como ya lo señalamos anteriormente, y iv) ante la propia oficina de la Administración Tributaria de la cual emanó el acto (artículo 289 del Código Orgánico Tributario).

Como es natural, cuando la acción no hubiere sido interpuesta ante el tribunal competente el juez o funcionario receptor debe remitirla al tribunal competente dentro de los cinco (5) días siguientes. El accionante puede solicitar del Tribunal competente que reclame al juez o funcionario receptor el envío de la acción interpuesta. En muchas ocasiones este plazo no es respetado, pues algunos tribunales y oficinas de la Administración Tributaria carecen de los medios y recursos necesarios para enviar la acción al tribunal competente. Por esa razón este tipo de interposición atípica de la acción contencioso-tributaria debe utilizarse sólo cuando es estrictamente necesario para preservar el ejercicio del derecho a la defensa.

3. Procedimiento

3.1. Presupuestos procesales

Al igual que todo proceso, el contencioso tributario requiere para nacer que se satisfagan algunos presupuestos procesales. Se trata de una serie de condicionamientos previos unos y concomitantes otros, para que el proceso nazca y se desarrolle válidamente; ellos dominan, pues, su génesis, desenvolvimiento y culminación y nada tienen que ver con el éxito de la pretensión deducida, pues tal éxito depende de otro tipo de exigencias: Los *presupuestos sustanciales*.

⁵⁶⁰ Cf. S CSJ/SPA, 14 de agosto de 1991, caso: *Armando Felipe Melo*, bajo la ponencia del Magistrado Dr. Román José Duque Corredor. *Revista de Derecho Público*. No. 47, EJV, Caracas, p. 112 a 114.

La doctrina más autorizada⁵⁶¹ distingue entre los presupuestos procesales previos al proceso, que se refieren a la acción y a la demanda, y los presupuestos procesales del procedimiento que son los que deben cumplirse una vez iniciado el proceso.

Los presupuestos de la acción son, fundamentalmente, la investidura del juez, la capacidad jurídica y la capacidad procesal o "*legitimatío ad processum*" del accionante y su adecuada representación en juicio cuando actúa por intermedio de un apoderado judicial; la cualidad de abogado del accionante o "*ius postulandi*"; y la tempestividad o no caducidad de la acción. Los presupuestos procesales de la demanda son aquellos cuyo incumplimiento da lugar a la interposición de las cuestiones previas señaladas en el artículo 346, ordinales 1, 4, 5 y 6, del Código de Procedimiento Civil.

Finalmente, los presupuestos procesales del procedimiento son aquellos que, como hemos dicho, deben cumplirse una vez admitida la acción, tales como: i) la práctica de las citaciones, notificaciones o intimaciones que ordene la ley; ii) el cumplimiento de los actos procesales con arreglo al modo, tiempo y lugar que ordene la ley; iii) el impulso procesal para evitar la perención o caducidad de la instancia, entre otros.

En el caso del proceso contencioso tributario, se aplican, *mutatis mutandi*, las mismas reglas que en los procesos ordinarios en cuanto a los presupuestos procesales previos y concomitantes al proceso. Así, el juez debe verificar su jurisdicción y competencia para conocer de la acción; la capacidad jurídica y procesal de las partes; la inexistencia de caducidad del plazo para intentar la acción; el cumplimiento de los requisitos formales; entre otros.

De estos presupuestos nos interesa referirnos particularmente a dos que son de especial importancia dentro del contencioso administrativo en general y, por ende, dentro del contencioso tributario en particular. Nos referimos a la legitimación y a la necesidad de agotar la vía administrativa, esta última porque al no existir en el contencioso tributario se constituye en un elemento diferenciador de este proceso, que merece algunos breves comentarios.

3.1.1. Legitimación

a) Activa

Como se expresó *supra* los actos administrativos dictados por la Administración Tributaria, pueden ser accionados por quien ostente un interés personal, legítimo y directo, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 272 y 286 del Código Orgánico Tributario.

⁵⁶¹ Vid. DEVIS ECHANDIA, H. *Compendio de Derecho Procesal*. T.I, Ed. ABC, Bogotá, 1985, p.284.

Al respecto, la jurisprudencia ha señalado que son admitidos para accionar ante la jurisdicción contencioso administrativa general (y especial tributaria) los titulares de derechos administrativos subjetivos, es decir, quienes derivarían su capacidad procesal de vínculos establecidos previa y especialmente por la Administración con el particular, en virtud de lo cual resulta justo que el afectado solicite la nulidad del acto ilegal. Pero además detentan esa misma capacidad los interesados legítimos, es decir, aquellos particulares que, sin ser titulares de derechos subjetivos administrativos, se encuentren en una especial situación de hecho frente a la infracción del ordenamiento jurídico, la cual, por eso mismo, los hace más sensibles que el resto de los administrados.⁵⁶²

Sin embargo, y ya situados en la materia tributaria, la jurisprudencia citada señala que no basta para accionar contra los actos de la Administración Tributaria, invocar el carácter de contribuyente interesado en que las normas tributarias se apliquen correctamente y los ingresos fiscales sean debidamente administrados, puesto que el sistema contencioso administrativo venezolano (general y especial) es claramente *subjetivo*, en el sentido que se excluye de la legitimación procesal para accionar a los simples interesados en razón de la vaguedad e imprecisión en que éstos se encontrarían para acreditar de qué manera la lesión del interés general podría repercutir en su esfera individual, al punto de habilitarlos para instaurar un proceso.⁵⁶³

En otro orden de ideas, la jurisprudencia ha precisado, además, que quienes tengan la cualidad requerida para demandar la nulidad de los actos administrativos de efectos particulares (interés personal, legítimo y directo), deben ser personas plenamente capaces, es decir, cuya actuación procesal resulte eficaz, o por que tengan el libre ejercicio de sus derechos, sin son personas naturales, o porque quienes actúan son sus órganos institucionales, sin son personas jurídicas.⁵⁶⁴

b) *Pasiva*

La legitimación pasiva en la acción contencioso-tributaria, por interpretación *a contrario sensu* de los artículos 272 y 286 del Código Orgánico Tributario, la ostentan los entes que se constituyan en sujetos activos de relaciones jurídico-tributarias regidas por el Código Orgánico Tributario.

3.1.2. *No agotamiento de la vía administrativa*

Como antes se dijo, la necesidad de agotar la vía administrativa ha querido fundamentarse en distintas razones que van desde la vetusta concepción revisora de la jurisdicción contencioso administrativa, hasta en la supuesta intimidación originada por el proceso, pasando por orientaciones basadas en el estímulo al diálogo

⁵⁶² Cf. S. CSJ/SPA, del 03 de octubre de 1985.

⁵⁶³ *Idem*.

⁵⁶⁴ Cf. S. CSJ/SPA, 30 de mayo de 1990. *Revista de Derecho Público*. No. 42, EJV, Caracas, p. 125.

entre Administración y administrado, o a la conveniencia de conceder a la Administración una especie de preaviso sobre la intención del administrado de acudir a los Tribunales.⁵⁶⁵

En el campo del Derecho Tributario formal, conforme a los términos en que ha sido redactado el artículo 286.1 del Código Orgánico Tributario vigente (que se ha mantenido en todos los Códigos desde 1982), es una opción para el contribuyente recurrir en vía administrativa del acto de la Administración Tributaria o atacarlo directamente ante la jurisdicción contencioso-tributaria. Lo anterior supone que no es una condición o presupuesto de admisibilidad de la acción contencioso-tributaria, el agotamiento previo de la vía administrativa, como tampoco lo es hoy en día el proceso contencioso-administrativo ordinario.

Sobre este particular el profesor RUAN SANTOS ha señalado que los proyectistas del Código Tributario Modelo para América Latina del proyecto conjunto OEA-BID, dejaron en libertad a los legisladores nacionales para hacer obligatorio o no el previo ejercicio del recurso jerárquico, basados en el hecho de que en aquellos países en los cuales existía la opción entre el recurso administrativo y el jurisdiccional, los contribuyentes casi nunca recurrían a la vía administrativa, en razón de que por una mal entendida solidaridad de cuerpo existía una propensión a la confirmación de los actos que emanaren de un funcionario de la propia Administración, con lo cual sólo se lograba el alargamiento de las causas.⁵⁶⁶

3.1.3 *El agotamiento de la vía administrativa y el problema del silencio administrativo*

Al igual que en ocurre en el procedimiento administrativo ordinario, en el especial tributario la Administración tiene la obligación de decidir en un plazo determinado las peticiones o recursos que sean interpuestos ante ella. En este último caso, el artículo 281 del Código Orgánico Tributario dispone que la Administración Tributaria dispone de un lapso de sesenta (60) días continuos para decidir el recurso, contados a partir de la fecha de culminación del lapso probatorio, y señala que si la causa no se hubiere abierto a prueba, el lapso se contará a partir del día siguiente de aquel en que se hubiere incorporado al expediente el auto que declare no abrir la causa a pruebas. Cumplido ese plazo sin que hubiere decisión, el recurso se entiende denegado, quedando abierta la jurisdicción contenciosa tributaria, en virtud de la ficción del silencio administrativo negativo (artículo 282 del Código Orgánico Tributario).

Como se observa, existe también en el procedimiento administrativo tributario el *silencio administrativo negativo* o *silencio rechazo*, cuyo alcance es idéntico a la denegación tácita en la vía administrativa ordinaria, vale decir, que la inercia de la Administración en responder produce los efectos de una respuesta negativa, pero a

⁵⁶⁵ GIMENO SENDRA, V., *et all. Derecho Procesal...Cit.*, p. 327.

⁵⁶⁶ RUAN SANTOS, G. "El recurso contencioso tributario: ensayo de su perfil". *Revista de Derecho Tributario*. No. 56, AVDT, Caracas, 1992, p. 59.

los únicos fines de habilitar al interesado para que acceda a la jurisdicción contencioso-tributaria. En otras palabras, también en el procedimiento administrativo tributario de segundo grado, el silencio administrativo es un *beneficio procesal* y no un privilegio en el cual se puede escudar la Administración Tributaria para no resolver de manera expresa los asuntos que se someten a su consideración.

Es propicio recordar aquí los perfiles fundamentales de esta figura, cuyo desarrollo en Venezuela ha sido obra de la jurisprudencia contencioso-administrativa. En este sentido, la conocida decisión de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa del 22 de junio de 1982, en el caso líder *Ford Motors de Venezuela*⁵⁶⁷, señaló lo siguiente:

“(…)

1.- Que la disposición contenida en el primer aparte del artículo 134 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia consagra una garantía jurídica, que se traduce en un beneficio para los administrados.

2.- Que, como tal garantía, debe ser interpretada en sentido amplio y no restrictivo, pues de lo contrario, lejos de favorecer, como se quiso al administrado, lo que haría es estimular la arbitrariedad y reforzar los privilegios de la Administración.

3.- Que esa garantía consiste en permitir el acceso a la jurisdicción contencioso administrativa en ausencia de acto administrativo expreso que ponga fin a la vía administrativa.

4.- Que el transcurso del lapso del silencio administrativo sin que el particular ejerza el recurso contencioso-administrativo no acarrea para aquél la sanción de caducidad de tal recurso, contra el acto que en definitiva pudiera producirse.

5.- Que el silencio no es en sí mismo un acto, sino una abstención de pronunciamiento y, por consiguiente, no cabe decir que se convierte en firme por el simple transcurso del plazo de impugnación.

6.- Que el silencio no exime a la Administración del deber de dictar un pronunciamiento expreso, debidamente fundado.

7.- Que es el administrado quien decide la oportunidad de acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa; durante el transcurso del lapso previsto en el artículo 134, o posteriormente, cuando la Administración le resuelva su recurso administrativo.

8.- Que cuando la Administración resuelve expresamente el recurso administrativo después de transcurridos los plazos previstos en el artículo 134, el particular puede ejercer el recurso contencioso-administrativo contra ese acto concreto.

⁵⁶⁷ Consultada en original.

9.- Que a partir del momento en que se notifica al interesado la resolución administrativa expresa de su recurso, comienza a correr el lapso general de caducidad de seis meses para el ejercicio del correspondiente recurso contencioso-administrativo; y

10.- Que de no producirse nunca la decisión administrativa expresa, no podrá el interesado ejercer el recurso contencioso-administrativo pasados los nueve meses a que se refiere el artículo 134 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, invocando el silencio administrativo (...)"⁵⁶⁸

Al igual que en el procedimiento administrativo ordinario, en el especial tributario la Administración debe decidir el recurso interpuesto, aun cuando el contribuyente haya hecho uso del beneficio procesal que supone el silencio administrativo negativo.

Durante mucho tiempo el uso de la ficción del silencio-rechazo provocó serios problemas a los accionantes, cuando después de interpuesta la acción y ya en curso el proceso, la Administración Tributaria emitía una decisión expresa que debía ser nuevamente accionada, con lo cual el interesado perdía tiempo y dinero y debía comenzar todo de nuevo. Sugerimos en otro lugar y hace más de veinte años, que en una futura reforma del Código Orgánico Tributario debía preverse una *incompetencia sobrevenida en razón del tiempo*, que impidiera a la Administración Tributaria pronunciarse cuando el administrado hubiera acudido a la jurisdicción contencioso-tributaria valiéndose del beneficio procesal del silencio-rechazo.⁵⁶⁹

No sabemos si fuimos escuchados, pero lo cierto es que así sucedió, puesto que en la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001, se introdujo una norma muy importante (artículo 255, segundo aparte), de acuerdo con la cual la Administración Tributaria debía abstenerse de emitir resolución denegatoria del recurso jerárquico, cuando vencido el lapso para decidir no hubiere pronunciamiento y el contribuyente hubiere intentado el recurso contencioso tributario en virtud del silencio administrativo. Hoy en día esta regulación permanece en el artículo 282, segundo aparte, del Código Orgánico Tributario.

Un aspecto muy importante a destacar es que la norma circunscribe la incompetencia sobrevenida a la emisión de una decisión *denegatoria* del recurso jerárquico, y resulta perfectamente entendible que así haya sido porque la Administración siempre puede revocar actos administrativos que no hayan creado derechos subjeti-

⁵⁶⁸ Cf. también: CSJ/SPA 11 de agosto de 1983, caso; *Inversiones Bedal, C.A.*, también bajo la ponencia de la Magistrada Dra. Josefina Calcaño de Temeltas y 21 de abril de 1988, caso: *Nelly María Parilli Araujo*, bajo la ponencia del Magistrado Dr. René de Sola, todas consultadas en: BREWER CARÍAS, A.-ORTÍZ-ÁLVAREZ, L. *Las Grandes Decisiones de la Jurisprudencia Contencioso-Administrativa (1961-1996)*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1996

⁵⁶⁹ FRAGA-PITTALUGA, L. La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria. FUNEDA, Caracas, 1998, p. 190.

vos o intereses legítimos. Es decir, aunque el justiciable haya hecho uso de la ficción del silencio-rechazo y el proceso contencioso tributario esté en curso, la Administración Tributaria siempre podrá declarar *con lugar* el recurso jerárquico y revocar el acto recurrido, en tanto lo revoque en su totalidad, sin ningún otro pronunciamiento que pueda perjudicar los intereses del justiciable.

3.2. *Iter procedimental*

3.2.1. *Notificaciones*

La instauración de un proceso trae consigo la necesidad de que su existencia sea conocida por quienes pueden resultar afectados en sus derechos e intereses por los resultados del mismo. Las formas de comunicación de la existencia del proceso varían según la naturaleza de éste y también de acuerdo con la posición del sujeto con respecto a la relación procesal. De seguidas veremos las peculiaridades que en este aspecto presenta el contencioso tributario.

a) Cuando hay interposición directa por el interesado

De conformidad con el artículo 291 del Código Orgánico Tributario, cuando la acción se interpone por el contribuyente directamente ante el Tribunal competente no es necesaria la notificación de éste como es natural, pues se le considera a derecho desde que es éste quien inicia el proceso.

En cambio, sí debe notificarse a la Administración Tributaria mediante oficio, con indicación del nombre del recurrente; el acto o los actos cuya nulidad sea solicitada; órgano del cual emana, y la materia de que se trate, y solicitar asimismo el respectivo expediente administrativo (artículo 291, parágrafo único).

Además de notificar a la Administración Tributaria, la interposición de la acción debe notificarse igualmente a la Procuraduría General de la República de acuerdo con el artículo 109 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República. La Procuraduría General de la República representa los *intereses patriomoniales* de la República tanto en juicio como fuera de él, de acuerdo con el artículo 247 de la Constitución y los artículos 1 y 2 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República. Todos los abogados que actúan en los procesos contencioso-tributarios en los que tiene interés la República, lo hacen como sustitutos formalmente designados por el (la) Procurador(a) General de la República.

b) Cuando la interposición se hace a través de la Administración

Cuando la acción es intentada ante la Administración Tributaria el funcionario receptor debe remitirla al tribunal competente dentro de los cinco (5) días siguientes. El recurrente puede solicitar del Tribunal competente que reclame al funcionario receptor el envío de la acción interpuesta. Una vez que el libelo contentivo de la acción contencioso-tributaria llega al tribunal competente, éste debe notificar al accionante en su domicilio o en el lugar donde ejerce su industria o comercio. En el supuesto de que no haya sido posible la notificación del accionante, el tribunal debe dejar constancia de ello en el expediente, y fijar un cartel en la puerta del tribunal, dándole un término de diez (10) días de despacho, vencidos los cuales se entiende que el accionante está a derecho.

Si la acción fuere intentada ante un juez del domicilio fiscal del contribuyente, el procedimiento será idéntico al anteriormente reseñado, salvo que en este caso sí hay que notificar a la Administración Tributaria para pedirle el expediente administrativo.

c) *Cuando la interposición se hace en forma subsidiaria*

En el supuesto en que la acción se interponga en forma subsidiaria al recurso jerárquico, la Administración Tributaria debe remitir el expediente al tribunal de la causa una vez que ha vencido el plazo para decidir el recurso jerárquico sin que haya habido decisión expresa o cuando el recurso haya sido declarado sin lugar; y esta remisión debe hacerse en un plazo de cinco (5) días hábiles (artículos 282, aparte único, y 289, aparte único, del Código Orgánico Tributario).

Una vez que el expediente es recibido en el Tribunal competente, éste debe de oficio notificar al accionante en su domicilio o en el lugar donde ejerce su industria o comercio. Si no ha sido posible la notificación del recurrente, el tribunal debe dejar constancia de ello en el expediente, y fijar un cartel en la puerta del tribunal, dándole un término de diez (10) días de despacho, vencidos los cuales se entiende que el recurrente está a derecho.

3.2.2. *Admisión*

A diferencia de cuanto ocurre en los procesos ordinarios, en los cuales el juez admite la demanda bajo la fórmula “en cuanto ha lugar en derecho” es decir, sin realizar ninguna operación cognoscitiva previa sobre la admisibilidad de la misma, pues ello será objeto de la decisión de fondo; en los procesos contenciosos ordinario y especial tributario, sí se lleva a cabo una operación preliminar de conocimiento cuya finalidad es apreciar el cumplimiento por parte del accionante de ciertos presupuestos procesales insoslayables para allanar su acceso a la vía jurisdiccional.

a) *Causales de inadmisibilidad*

En este sentido, el artículo 293 Código Orgánico Tributario, establece que son causales de inadmisibilidad las siguientes:

- i) La caducidad del plazo para ejercer el recurso. Hemos explicado ya que el Código prevé un lapso de caducidad para la interposición de la acción, el cual transcurre fatalmente y no es susceptible de ser interrumpido o prorrogado; en consecuencia, tan pronto el juez contencioso tributario constata que el plazo transcurrió inútilmente sin que se hubiere intentado la acción, deberá declarar la inadmisibilidad de la misma *in limine litis*.
- ii) La falta de cualidad o interés del recurrente. También hemos señalado que quien somete a juicio una actuación u omisión de la Administración Tributaria que determina tributos, impone sanciones o en cualquier forma afecta los derechos del administrado, debe demostrar que se encuentra en una particular situación de hecho frente a ese acto u omisión, que justamente lo legitima para accionar. Normalmente esa acreditación es muy sencilla porque quien impugna el acto es el destinatario identificado en el mismo; pero en

otras ocasiones, esa determinación puede ser un poco más compleja, como es el caso del tercero que alega ser propietario de un bien que ha sido embargado por la Administración Tributaria. Esta legitimación, en la teoría general del proceso, es la llamada *legitimatio ad causam*.

iii) Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener 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. En el primer supuesto lo que ocurre es que se presenta en el proceso una persona que no tiene *legitimatio ad processum* o *capacidad procesal* porque no es abogado y, en consecuencia, no tiene *ius postulandi* (sólo los abogados pueden ejercer poderes en juicio de acuerdo con los artículos 3, 4 y 5 de la Ley de Abogados). En el segundo caso, la persona que actúa en el juicio no tiene la representación que se atribuye, o presenta un poder que no ha sido otorgado con las formalidades de ley (por ejemplo, el poder no fue autenticado, o fue otorgado en el extranjero y no fue apostillado), o que no lo faculta para la actuación que está realizando.

b) *Carácter taxativo*

Se ha dicho que las causales de inadmisibilidad de la acción contencioso-tributaria tienen carácter taxativo, de tal suerte que, aparte de los presupuestos señalados en el artículo 192, ningún otro podría servir de fundamento para desechar *in limine* la pretensión.

Esta posición es discutible. La mejor doctrina⁵⁷⁰ y la jurisprudencia⁵⁷¹ afirman y nosotros nos adherimos sin reserva a esta posición, que las causales de inadmisibilidad previstas en el Código Orgánico Tributario no son taxativas y que, por ello, corresponde tomar en consideración las que de seguidas se indican:

i) Defecto de forma del recurso de conformidad con los artículos 287 del Código Orgánico Tributario, 340 del Código de Procedimiento Civil y 33 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

ii) Acumulación prohibida, según los artículos 78 del Código de Procedimiento Civil y 35.2, de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

iii) Interposición anticipada.⁵⁷²

⁵⁷⁰ BLANCO-URIBE QUINTERO, A. "El recurso contencioso...*Cit.*, pp. 103 y ss.

⁵⁷¹ Cf. S. CSJ/SPA, 11 de julio de 1996, caso: *Banco República, C.A.*

⁵⁷² Ha dicho la jurisprudencia que no puede el interesado acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa hasta tanto no se produzca la decisión respectiva sobre el recurso administrativo intentado o no se venza el plazo que tenga la Administración para decidirlo Cf. CSJ/SPA, 11 de agosto de 1993, caso: *Ángel Siso vs. República. Revista de Derecho Público*, No. 55-56, EJV, Caracas, pp. 406-408.

- iv) Si el recurso contiene conceptos irrespetuosos, conforme al artículo 35.6 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.
 - v) Si la acción se intenta contra los actos excluidos de control de acuerdo con el artículo 286, parágrafo segundo, del Código Orgánico Tributario.
 - vi) Si la acción es contraria al orden público, las buenas costumbres o alguna disposición expresa de ley, conforme al artículo 35.7 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.
- c) *La eliminación del requisito solve et repete*

Del principio de la ejecutividad del acto administrativo se llegó a extraer en una época que la impugnación de cualquier acto administrativo que implicare la liquidación de un crédito a favor del Estado sólo era posible si el particular se avenía previamente a realizar el pago discutido. Sin embargo, la doctrina más calificada sostuvo siempre, y aún lo hace en los países en los cuales dicho principio todavía impera, que era erróneo considerar esta regla como una exigencia próxima o remota del principio de la ejecutividad, puesto que lo que este último postula es sencillamente la no suspensión del acto administrativo que liquide el crédito ni, por lo tanto, la suspensión del oportuno procedimiento de apremio que se iniciase para hacerlo efectivo, aunque el particular utilizase los recursos procedentes⁵⁷³, quedando siempre para éste la posibilidad de obtener la suspensión en el proceso judicial, previa comprobación de los extremos exigidos en la ley.

Contra este absurdo principio se levantó desde hace algún tiempo la jurisprudencia de la extinta Corte Suprema de Justicia, al sostener que el mismo constituye una indebida restricción legal al derecho constitucional a la defensa que consagraba el artículo 68 de la Constitución de 1.961 aplicable en aquél entonces (y que en forma más elaborada regulan los artículos 26 y 49 de la Constitución vigente), en cuanto impone una limitación económica que cuando menos dificulta -si no es que impide- el acceso a la justicia.⁵⁷⁴

En sentencia de fecha 14 de octubre de 1990, la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político-Administrativa (caso: *Scholl Venezolana, C.A.*), bajo la ponencia del Magistrado Dr. Luis Henrique Farías Mata, dejó sentado lo siguiente:

“(...) Se revela, en efecto, el principio 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 a la regulación y concreción de la garantía, no deja en sus manos la esencia de la misma, pues eso sería desnaturalizar la consagración directa por nuestra Ley Fundamental de un conjunto de derechos (que lo son en la medida en que pueden exigirse a un sujeto concre-

⁵⁷³ GARRIDO FALLA, F. *Tratado de Derecho Administrativo*. Editorial Tecnos, Madrid, 1987, pp. 465 y 466.

⁵⁷⁴ Cf. Ss. CSJ/SPA del 24 de octubre de 1990 y del 07 de octubre de 1993, consultadas en original.

to -obligado- acudiendo a la autoridad de un juez u “órgano” de la administración de justicia”) intangibles, y destruir de esta manera nuestro peculiar sistema constitucional en el que incluso cada juez (control difuso) puede declarar, en un caso concreto, que ha de atenderse preferentemente a la exigencia que la propia Constitución consagra, y no a la contraria que una ley pretenda imponer”.

En el ámbito jurídico tributario, el principio quedó expresamente derogado con la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 1982, que no exigía el pago previo de los tributos, recargos, multas e intereses, para que los administrados ejerzan contra de los actos administrativos de la Administración Tributaria, los recursos en vía gubernativa y la acción contencioso-tributaria.

La regulación venezolana fue inspirada el Modelo de Código Tributario para América Latina del programa conjunto OEA-BID, en cuya Exposición de Motivos se expresa en torno al *solve et repete* lo siguiente: “La Comisión estima de gran trascendencia la no exigencia del pago previo o ‘*solve et repete*’, como requisito o presupuesto de la acción. El ‘odioso’ *solve et repete* según calificación de autorizada doctrina constituía un medio utilizado frecuentemente para encubrir la arbitrariedad administrativa y hacer ilusoria la defensa del contribuyente. Además, aparte de tratarse de una institución que no existe en todos los países, en fecha reciente fue declarada inconstitucional por la Corte Constitucional de Italia, su país de origen, por contrariar garantías esenciales, y fue eliminado en Argentina y Uruguay, sin producir ninguna alteración en la recaudación normal de los tributos. Los peligros que ofrecería tal supresión desaparecerían con la organización de un sistema coordinado de medidas cautelares y de ejecución, independientes de la prosecución de la acción ordinaria sobre la procedencia del crédito fiscal.”⁵⁷⁵

La eliminación del *solve et repete* es uno de los derechos reconocidos por la CDGC-ILADT, en su artículo 30: “Derecho a la eliminación de la regla *solve et repete* (exigencia del pago previo del tributo) en los Ordenamientos jurídicos que aun la conserven, tanto para transitar las vías recursivas en sede administrativa como las de revisión jurisdiccional, así como también a que no se establezcan cautelares o garantías desproporcionadas al efecto.”⁵⁷⁶

Sin embargo y como ya lo hemos comentado anteriormente, las reformas del Código Orgánico Tributario ocurridas a partir de 2001, y en especial la de 2014, han significado la reinstauración clandestina del *solve et repete* en una clarísima involución de los derechos y garantías de los sujetos pasivos frente a la Administración Tributaria.

⁵⁷⁵ OEA/BID. *Modelo de Código Tributario para América Latina*. Washington DC, 1968, Segunda Edición.

⁵⁷⁶ ILADT. Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf

d) *No exigibilidad del agotamiento de la vía administrativa*

Como ya lo hemos indicado antes, el Derecho Tributario formal venezolano ha estado a la vanguardia en este aspecto, pues desde que entró en vigencia el primer Código Orgánico Tributario en 1982 (Artículo 174.1), -y así continúa siendo en el Código Orgánico Tributario vigente (Artículo 286.1⁵⁷⁷)- siempre ha sido una opción para el contribuyente recurrir en vía administrativa del acto de la Administración Tributaria o atacarlo directamente ante la jurisdicción contencioso-tributaria. Lo anterior supone que no es una condición o presupuesto de admisibilidad de la acción contencioso-tributaria, el agotamiento previo de la vía administrativa.

e) *La decisión de admisión o inadmisión de la acción. La necesidad de su motivación*

La decisión que declara la inadmisión de la acción es una sentencia interlocutoria, pero con fuerza de definitiva, pues sin decidir el fondo de la controversia impide la continuación del proceso. Por su gravedad, la decisión de no admitir *in limine* la acción intentada debía ser motivada conforme se desprendía del artículo 181 del Código Orgánico Tributario de 1982⁵⁷⁸, según el cual:

“Recibido el recurso, y una vez que la administración tributaria y el recurrente estén a derecho el tribunal dentro de las tres (3) audiencias siguientes, lo admitirá o lo declarará inadmisibles, mediante decisión motivada”.

Inexplicablemente el requisito de la motivación fue suprimido en los Códigos Orgánicos Tributarios de 1992, 1994, 2001 y 2020. Sin embargo, siendo de tanta trascendencia la decisión por la cual se inadmite la acción intentada, es inexcusable la justificación fáctica y jurídica de la misma, entre otras razones porque esta inadmisión debe basarse en alguna de las causales que antes fueron analizadas, y ello debe ser parte de la motivación de la sentencia. Es preciso advertir además que de acuerdo con el artículo 243.4 del Código de Procedimiento Civil: “Toda sentencia debe contener: (...*omissis*) 4. Los motivos de hecho y de derecho de la decisión.”

La Administración Tributaria puede formular oposición a la admisión de la acción contencioso-tributaria, dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes a la fecha en que consten en el expediente judicial, todas las notificaciones de ley (artículo 294 del Código Orgánico Tributario). En ese caso, debe abrirse una articulación probatoria que no puede exceder de cuatro (4) días de despacho, dentro de los cuales las partes promoverán y evacuarán las pruebas que consideren conducentes para sostener sus alegatos. El Tribunal debe pronunciarse sobre la oposición, dentro de los tres (3) días de despacho siguientes al vencimiento de dicho lapso.

⁵⁷⁷ Artículo 286. “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 del previo ejercicio de dicho recurso (*omissis*).”

⁵⁷⁸ Cf. S. CSJ/SPA, 06 de diciembre de 1984, consultada en original.

Huelga decir que esta oposición no puede basarse en la *improcedencia* de la pretensión procesal deducida, porque esa es la materia de fondo que debe resolver el juez en la sentencia definitiva y no *in limine litis* cuando aún no se ha sustanciado el proceso. El fundamento de la oposición será entonces alguna(s) de las causales de inadmisibilidad previstas en el Código Orgánico Tributario y en la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa a las cuales nos hemos referido previamente (*Vid.* En este Capítulo, número 3.2.2. letras a) y b)).

En cuanto concierne a la apelabilidad de esta decisión, el Código Orgánico Tributario de 1982 expresaba, al referirse a la decisión de admitir o no, que “esta decisión” sin decir si era la admisión o la inadmisión, era apelable dentro de los diez (10) días hábiles siguientes, y que la apelación sería oída en ambos efectos, debiendo ser decidida en el término de quince (15) días hábiles.

Por su parte, el Código Orgánico Tributario de 1992, señaló expresamente que la admisión del recurso era inapelable, mientras que la inadmisibilidad era apelable dentro de los diez (10) días continuos. El Código Orgánico Tributario de 1994 tenía una regulación similar al de 1992, pero volvió a usar la frase del Código Orgánico Tributario de 1982 que se refería a la apelabilidad de “esta decisión”. El Código de 2001, dispuso en su artículo 267, parágrafo único, que la admisión del recurso sería apelable dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes, siempre que la Administración Tributaria hubiere formulado oposición, y que esta apelación sería oída en el solo efecto devolutivo. En cuanto a la decisión de inadmitir, la misma sería apelable en ambos efectos y resuelta por la alzada en el término de treinta (30) días continuos. Idéntica regulación contenía el Código de 2014, en su artículo 274, parágrafo único, y es la misma regulación que existe en el artículo 294, parágrafo único, del Código Orgánico Tributario de 2020.

3.2.3. La prueba en el proceso tributario

3.2.3.1. Consideraciones generales

Los procesos cognoscitivos en general, y el contencioso tributario no es la excepción, requieren llevar al conocimiento del juez los hechos sobre los cuales debe pronunciar la manifestación de voluntad del Estado (sentencia) que resuelve el conflicto intersubjetivo de intereses a que da lugar la pretensión de un sujeto, resistida por aquel al que la misma se dirige. La actividad que suministra al juez el indicado conocimiento de los hechos es la alegación, definida como el “*acto procesal que lleva un dato al proceso, bien (...) para introducirlo, bien para fijarlo definitivamente, bien para enjuiciar su valor, formulando una postrera crítica en torno al mismo.*”⁵⁷⁹

Ahora bien, la mera alegación no basta por sí sola para proporcionar al órgano jurisdiccional la certeza necesaria para que éste produzca una decisión lo más cer-

⁵⁷⁹ GUASP, J. *Derecho Procesal Civil*. T. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1968, p. 312.

cana a la verdad. Por eso afirma con acierto el maestro GUASP que el juez tiene que contar con datos lógicos que le inspiren el sentido de su decisión, pero no con cualquier clase de datos de este carácter, sino sólo con aquéllos que sean o, por lo menos, le parezcan convincentes respecto a su exactitud y certeza.⁵⁸⁰

Esta actividad procesal destinada a la aportación al proceso de datos lógicos convincentes respecto a su exactitud y certeza, es la prueba, que puede ser definida entonces como una actividad procesal impulsada por las partes o incluso por el Tribunal, tendente a obtener el convencimiento del juzgador acerca de la concordancia con lo realmente acaecido de las afirmaciones fácticas realizadas por las partes y, excepcionalmente, por el propio órgano judicial, que integran el objeto del proceso, o a lograr su fijación en la premisa menor de la sentencia.⁵⁸¹

Según MUÑOZ SABATÉ, el conocimiento de los hechos que constituyen el caso concreto se adquiere en el proceso a través de las afirmaciones vertidas por las partes, pero dado que en la mayor parte de las veces tales afirmaciones discrepan en el modo como ocurrieron los hechos, los mismos se convierten en hechos controvertidos, y se hace entonces necesaria una labor histórico-crítica para averiguar lo que en realidad sucedió. Este magno esfuerzo de historicación, según señala, no siempre puede llevarse a cabo sin graves riesgos de proporcionar una imagen totalmente equivocada de la verdad, ya que nadie cuenta con facultades demiúrgicas para verificar el pasado, y los medios normales con que se cuenta están muy lejos de ser perfectos. Así, sostiene, la prueba de los hechos es en gran parte un quehacer meta-jurídico que constituye el factor decisivo del proceso.⁵⁸²

En efecto, los hechos son el sustrato real del derecho porque a partir de su ocurrencia se impone la aplicación de la norma jurídica. La pura consideración de la norma no tiene sentido alguno si no existen hechos que subsumir en sus presupuestos hipotéticos. Cuando tales hechos generan un conflicto intersubjetivo de intereses que no puede ser solucionado amigablemente, el Estado impone a los particulares que diriman sus diferencias a través del proceso. En este momento, la prueba asume un rol protagónico y se erige como el instrumento fundamental no sólo para resolver el conflicto intersubjetivo de intereses en cuestión, sino, además, para precisar lo que MUÑOZ SABATÉ califica como la *factibilidad heurística* de la norma, es decir, la posibilidad de que el supuesto de hecho que ella prevé se materialice en la realidad y no sea una mera *entelequia*.⁵⁸³

El conocimiento de los hechos por el juez dentro del proceso puede materializarse a través de pruebas directas o indirectas. Las pruebas directas, producto de la

⁵⁸⁰ *Idem.*, p. 320.

⁵⁸¹ GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, N. "La Prueba". *Derecho Procesal Administrativo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1993, p. 436.

⁵⁸² MUÑOZ SABATE, L. *Técnica Probatoria. Estudios sobre las dificultades de la prueba en el proceso*. Editorial Praxis, Barcelona, 1993, p. 28.

⁵⁸³ *Idem.* p. 31.

observación empírica, tienen un alto grado de certeza si no median equivocaciones o distorsiones en la observación. Sin embargo, en muchas ocasiones el conocimiento de los hechos a través de la observación empírica no es posible; sencillamente porque normalmente el juez no ha presenciado los hechos y en consecuencia debe obtener el conocimiento de los mismos de manera oblicua o indirecta, sobre la base de hechos probados que permiten establecer, mediante procedimientos lógico-críticos, la existencia de los hechos desconocidos. Es allí donde entran en auxilio del juez las pruebas deductivas y las indirectas.

Las pruebas deductivas se basan en enunciados universales que se aplican a los hechos conocidos para determinar a partir de ellos la ocurrencia de hechos desconocidos; el razonamiento lógico en este caso es de mayor a menor. La fuerza probatoria de la prueba deductiva depende entonces de que las premisas lógicas en las cuales la misma se basa, sean verdaderas y aun en este caso, no hay seguridad absoluta sobre la certidumbre de la conclusión, pues se admite la existencia de conclusiones falsas, basadas en premisas verdaderas.

En cuanto a las pruebas indirectas, éstas se basan en la inferencia lógica de los hechos investigados a partir de un razonamiento inductivo sobre los hechos conocidos; es decir, que va de lo particular a lo general. A los hechos acreditados se aplican máximas de experiencia para determinar la ocurrencia de un hecho desconocido. Mientras en la prueba *deductiva* el tránsito de las premisas hacia la conclusión supone el *análisis*, este mismo camino en la prueba *indirecta*, supone la *síntesis*.

En todo caso, trátase de pruebas directas, indirectas o deductivas, lo cierto es que el establecimiento de los hechos controvertidos en cualquier clase de proceso judicial, incluyendo desde luego el llamado contencioso tributario, no es factible si el juez no cuenta con datos lógicos que le inspiren el sentido de su decisión, es decir, con pruebas.

Es claro que la actividad probatoria del accionante y de la propia Administración Tributaria, no sólo es necesaria sino imprescindible para demostrar dentro del proceso contencioso tributario la existencia o falsedad de los hechos que han servido de causa al acto administrativo accionado. En el ámbito específico de la prueba se ha dicho que no es cierto que siendo la actividad jurisdiccional meramente revisora de la administrativa (una vetusta concepción que hoy ha sido completamente abandonada), la prueba sea innecesaria, puesto que desde que se admita la posibilidad de un proceso jurisdiccional, la prueba es uno de sus elementos esenciales.⁵⁸⁴

El contencioso tributario, como su propio nombre lo da a entender (*contencioso*), es un proceso entre dos partes, sometidas en igualdad de condiciones a la ley y a la jurisdicción, que surge como consecuencia del conflicto intersubjetivo de intereses que plantea la *litis* (la pretensión y la resistencia a ésta), en el cual la prueba

⁵⁸⁴ MORALES MOLINA, H. "El proceso contencioso-administrativo y su comparación con el proceso civil". *Derecho Procesal Administrativo*. Ediciones Rosaristas, Bogotá, 1980, p. 91.

ocupa un lugar preponderante, como único medio capaz de establecer la realidad de los hechos debatidos. Desde luego, cuando la disputa sólo versa sobre la interpretación de la norma jurídica (*i.e.* asunto de mero derecho), la prueba es innecesaria.

3.2.3.2. *El objeto de la prueba en el proceso contencioso tributario*

a) *Nociones generales sobre el objeto de la prueba*

El objeto de la prueba responde a la pregunta: ¿Qué debe probarse? En principio, el objeto de la prueba se identifica con los hechos debatidos por cada una de las partes, aunque en ocasiones no todos hechos alegados requieren ser probados y excepcionalmente podrían ser objeto de prueba hechos no alegados por las partes, pero relevantes para la decisión del asunto, si el juez cuenta con poderes inquisitivos para ello, de acuerdo con la ley adjetiva aplicable.

Al definir el objeto de la prueba, DEVIS ECHANDÍA distingue entre el objeto propiamente dicho y el tema de la prueba (*i.e. thema probandi*). El primero, según él, es lo que puede probarse en general, aquello sobre lo cual puede recaer la prueba; se trata pues de una noción puramente objetiva y abstracta, no vinculada a lo que cada una de las partes pretende probar en un proceso en especial. Por su parte, el tema de la prueba, al que califica como “necesidad”, es aquello que debe ser objeto de prueba en cada proceso en particular, vale decir, los hechos controvertidos que deben ser demostrados por cada una de las partes para soportar la pretensión y la defensa o excepción, según el caso.⁵⁸⁵

Por su parte, el maestro GUASP expresa que el objeto de la prueba lo constituyen los mismos datos que integran el contenido de las alegaciones procesales, hay, pues, una identificación normal entre objeto de la prueba y objeto de la alegación, aunque, como él señala, puede ocurrir que el dato no alegado sea probado directamente o que no se admita o sea innecesaria la prueba de una alegación.⁵⁸⁶

i) *Afirmaciones de hecho*

El principio general es que los datos de hecho aportados al proceso constituyen el objeto normal y corriente de la prueba. Sin embargo, tal principio general admite varias excepciones por cuanto algunos hechos que ordinariamente podrían ser objeto de prueba, se hayan excluidos de la misma por diversas razones. La doctrina más autorizada ha clasificado estas exclusiones excepcionales así: (i) por razones atañedoras a los sujetos; (ii) por razones referidas al objeto de la prueba; y, (iii) por razones atinentes a la actividad.⁵⁸⁷

⁵⁸⁵ DEVIS ECHANDÍA, H. *Teoría General de la Prueba Judicial*. Víctor de Zavalia Editor, Buenos Aires, 1981, p. 142.

⁵⁸⁶ GUASP, J. *O.c.*, p. 328.

⁵⁸⁷ *Idem*, p. 329-330.

(a) *En razón de los sujetos*

En este caso están dispensados de prueba los datos de hecho que han sido reconocidos o admitidos por las partes, es decir, aquellos sobre los cuales no hay controversia sino, por el contrario, acuerdo. Nuestro ordenamiento procesal ordinario consagra el principio general de la apertura de pleno derecho del lapso probatorio sin necesidad de providencia alguna del juez (artículo 388 Código de Procedimiento Civil) y lo propio ocurre en el proceso contencioso tributario (artículo 295 del Código Orgánico Tributario).

Sin embargo, existen diversos casos que habilitan para que tal apertura no ocurra; y uno de ellos es, precisamente, la admisión de los hechos, que puede tener lugar cuando las partes convengan en los hechos y discutan sólo el derecho (artículo 389.1, Código de Procedimiento Civil), o cuando sea el demandado quien se ha allanado a los hechos alegados por el actor y sólo contradiga el derecho (artículo 389.2 Código de Procedimiento Civil). En el ámbito tributario, las partes pueden solicitar que la causa se decida como de mero derecho o con los elementos de prueba que ya consten en autos (artículo 298 del Código Orgánico Tributario).

En todo caso, aun abierto el proceso a pruebas, las partes deben señalar los hechos en los cuales convienen y los que discuten, para que el juez fije el *thema probandi* (artículo 397 Código de Procedimiento Civil), entendiéndose que si las partes no hacen esta determinación de los hechos en los que convienen, todos son controvertidos (*Idem*). El juez, por su parte, determinará que se omita toda declaración o prueba sobre aquellos hechos en que aparezcan claramente convenidas las partes (artículo 398 Código de Procedimiento Civil).

(b) *En razón del objeto*

También están dispensados de prueba, por ley, aquellos datos de hecho cuya demostración resultaría en un esfuerzo desproporcionado o ineficaz o que pueden darse por existentes con suficiente asidero y sin quebranto de la justicia. Estos datos de hecho son sustituidos por circunstancias afines de prueba más sencilla⁵⁸⁸, denominadas presunciones.

Las presunciones que excluyen la prueba son sólo las legales, es decir, las que han sido definidas previamente por el legislador y no las presunciones *hominis*, que quedan libradas a la prudencia del juez (artículo 1399 Código Civil) y que, por ende, admiten la prueba.

Las presunciones legales pueden ser, como asienta ROSENBERG, de hecho o de derecho, según se de por cierto un hecho base que producirá determinado efecto jurídico (presunción legal de hecho) o que se de por cierto un derecho o una rela-

⁵⁸⁸ GUASP, J. *O.c.*, p. 329-330.

ción jurídica (presunción legal de derecho)⁵⁸⁹. SERRA DOMÍNGUEZ⁵⁹⁰, señala como características fundamentales de las presunciones legales, las siguientes:

- i) La presunción legal, lógicamente, debe estar contenida en una ley positiva.
- ii) Es preciso que la norma creadora de la presunción tenga carácter procesal, ya que de otra forma estaríamos ante la aplicación de una norma material.
- iii) La presunción ha de tener carácter y repercusiones probatorias por lo que se posibilita la aportación de prueba en contrario que pueda destruir este valor.
- iv) Han de existir dos afirmaciones que estén vinculadas por un nexo causal.
- v) Estas afirmaciones han de ser distintas entre sí, por lo que no es admisible que una sea parte del contenido de la otra.
- vi) La norma de presunción cambia el supuesto de hecho al cual se adscribe una consecuencia jurídica por otra que tiene una determinada relación con él.

En nuestro ordenamiento jurídico, el Código Civil establece que la presunción legal dispensa de toda prueba a quien la tiene a su favor (artículo 1.397 del Código Civil).

(c) *En razón de la actividad*

En este caso la doctrina habla de datos de hecho cuyo conocimiento es de tal intensidad que la prueba es absolutamente innecesaria. Señala GUASP que a esta categoría pertenecen los *hechos notorios*: Verdades científicas, históricas, geográficas, etc., generalmente reconocidas.⁵⁹¹ El hecho notorio no debe confundirse con el conocimiento privado u oficial del juez, el que pueda haber sido adquirido por éste en virtud de su experiencia o experticia en determinado campo, sino aquel que es de consumo general, es pues, *lo que todos saben* pero en un lugar y en un momento determinado.

El profesor RAMÓN ESCOVAR LEÓN ha delimitado magníficamente el concepto de hecho notorio, diferenciándolo claramente de las máximas de experiencia: “el hecho notorio, según nuestro criterio, es aquel que forma parte del conocimiento común de una pluralidad de sujetos de instrucción media, en el lugar y en el tiempo en los cuales se toma la decisión y que, por estar dotado de certeza, está exento de prueba. En relación con los conceptos de hecho notorios y máximas de experiencia,

⁵⁸⁹ ROSENBERG. *La Carga de la Prueba*. Buenos Aires, 1956, pp. 33-36

⁵⁹⁰ SERRA DOMÍNGUEZ, M. “Comentarios a los artículos 1.249 a 1.253 del Código Civil”. *Comentarios al Código Civil y Comentarios Forales*. Editorial Revista de Derecho Privado, Editoriales de Derecho Reunidas, T.XVI, V.II. Madrid, 1981. Citado por AGUADO I CUDOLA, V. *La Presunción de certeza en el derecho administrativo sancionador*. CIVITAS-Escuela d'Administración Pública de Catalunya, Madrid, 1994, p. 144.

⁵⁹¹ GUASP, J. *O.c.*, p. 330.

cabe observar lo siguiente: a) La caracterización mejor concebida del hecho notorio es debida a Carnelutti. En efecto, el artículo 297 del Código de Procedimiento Civil, elaborado por dicho autor por encargo de la Comisión Real para la reforma de los Códigos, establece lo siguiente: ‘Se conceptúan públicamente notorios aquellos hechos cuya existencia es conocida de la generalidad de los ciudadanos en el tiempo y lugar en que ocurre la decisión’. Esta ha sido el criterio adoptado por la jurisprudencia italiana, precisando que son hechos conocidos por la generalidad de los ciudadanos de cultura media (característica ésta que falta en la elaboración de Carnelutti). En consecuencia, para la jurisprudencia italiana el hecho notorio es aquél conocido por la generalidad de los ciudadanos de cultura media, en el lugar y en el tiempo en que ocurre la decisión. La máxima de experiencia, por su parte, implica unos supuestos hipotéticos, de contenido general, independientes del caso concreto. O, como dice el artículo 12 del Código de Procedimiento Civil venezolano: ‘conocimientos de hecho que se encuentren comprendidos en la experiencia común’. El juez tiene una serie de conocimientos, producto de su cultura, que forman parte de su saber privado.

Igualmente, el juez conoce el derecho (*iura novit curia*). Dicho de otra manera: el juez, en su condición de tal, debe conocer el derecho y aplicarlo independientemente de las alegaciones que hagan las partes. Las máximas de experiencia de su saber personal y de su cultura. b) Las máximas de experiencia constituyen la *premisa mayor* del silogismo judicial, al igual que la cuestión de derecho. El hecho notorio es la *premisa menor*.⁵⁹²

El ordenamiento procesal ordinario de nuestro país señala que los hechos notorios no son objeto de prueba (artículo 506 Código de Procedimiento Civil). Sobre este particular la jurisprudencia ha señalado:

“Si bien la doctrina no ha seguido un cauce común para arribar a una definición de lo que debe entenderse por ‘hecho notorio’, sí existen en cambio coincidencias en las distintas corrientes sobre ciertos elementos tipificadores de esa figura probatoria, que han permitido a esta Suprema Corte conceptuarla así ‘...es un hecho notorio aquel que aparece integrado a la cultura y saber privado de los jueces venezolanos, pues éstos no pueden ‘ignorar jurídicamente lo que todo el mundo sabe’...’ (SCC, caso Distribuidora Cordillera, C.A. vs. CADA-FE, sentencia de fecha 19.11.80). Destaca entonces como elemento característico del hecho notorio la ‘generalidad’, entendida como lo que se ha incorporado de manera natural, dada su trascendencia, al acervo cultural de un grupo social, formando parte del conocimiento compartido por los jueces”⁵⁹³.

⁵⁹² ESCOVAR LEÓN, R. “Los hechos notorios, las máximas de experiencia y las reglas de la sana crítica.” *Estudios de Derecho Procesal. Libro Homenaje a Humberto Cuenca*. No. 6, Fernando Parra Aranguren Editor. Tribunal Supremo de Justicia. Caracas, 2002, Colección Libros Homenaje p. 325 y ss.

⁵⁹³ Cf. S. CSJ/SPA, 20.10.92, RDP No. 52, p. 212.

ii) Afirmaciones de derecho

En el sistema procesal venezolano el derecho no es objeto de prueba en virtud del principio general según el cual el juez conoce el derecho (*iuria novit curia*), salvo el derecho extranjero, pues aunque este debe ser aplicado de oficio, según lo dispone el artículo 60 de la Ley de Derecho Internacional Privado, la misma norma establece que las partes podrán aportar informaciones relativas al mismo y los tribunales y autoridades podrán dictar providencias tendientes a su mejor conocimiento.

b) Consideraciones particulares sobre el objeto de la prueba en el contencioso tributario

En el proceso contencioso tributario, como en todo proceso, el objeto de la prueba recae sobre los hechos y particularmente sobre los hechos controvertidos; pero en general, la prueba en el contencioso tributario está encaminada a demostrar alguna o todas las cuestiones de hecho que se enumeran a continuación:

1. Que se ha dictado un acto administrativo de efectos particulares de contenido tributario que afecta los derechos e intereses del accionante;
2. Que la nulidad del acto administrativo, además de quebrantar el ordenamiento jurídico, ha provocado una lesión a situaciones jurídico-subjetivas que deben ser restablecidas o daños patrimoniales que deben ser reparados a través de una indemnización justa e integral.
3. Que se ha producido el pago indebido o en exceso de un tributo y que, en consecuencia, existe la obligación de reintegrar lo pagado.
4. Que se ha soportado un tributo con respecto al cual la ley otorga el beneficio de la devolución y que se han satisfecho los presupuestos legalmente establecidos para que esa devolución se produzca.
5. Que se ha cometido una infracción tributaria formal, material o asociada a especies fiscales y gravadas.

i) Prueba de los elementos de la relación jurídico-tributaria

No cabe duda alguna que el tema probatorio más generalizado en el contencioso tributario tiene que ver con la inconstitucionalidad o ilegalidad del acto administrativo dictado por la Administración Tributaria que ha sido accionado ante la jurisdicción contencioso tributaria, lo cual supone demostrar que el mismo adolece de un vicio en alguno de sus elementos esenciales, a saber: (i) en el elemento subjetivo (incompetencia manifiesta); (ii) en el elemento causal (falso supuesto de hecho); (iii) en el elemento material u objetivo (objeto ilegal o de imposible ejecución); (iv) en el elemento formal (inmotivación, violación del procedimiento legalmente establecido u omisión de otras formalidades previstas en la ley para la emisión del acto); o, (v) en el elemento fin (desviación de poder).

Pero más concretamente y teniendo en cuenta la naturaleza muy particular de este tipo de procesos, en los cuales se discute generalmente sobre la existencia y cuantía de la obligación tributaria que recae sobre determinado sujeto, la prueba estará dirigida en la mayoría de los casos a demostrar la existencia de tres cuestiones de hecho vinculadas a la estructura misma de la relación jurídico-tributaria:

(a) *El hecho imponible*

En primer lugar, es objeto de prueba la ocurrencia del hecho imponible y por tanto el nacimiento de la obligación tributaria. Podemos definir el hecho imponible junto con FERLAZZO NATOLI como: "...el conjunto de los presupuestos abstractos, contenidos en las normas del derecho tributario material, de cuya existencia concreta (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas."⁵⁹⁴

Pero debemos recordar junto con el maestro GERALDO ATALIBA⁵⁹⁵ que una cosa es la *hipótesis de incidencia*, esto es, la descripción legal e hipotética del hecho en la norma jurídica tributaria y otra cosa muy distinta es el *hecho imponible*, es decir, el hecho efectivamente realizado por el contribuyente, en determinado lugar y en determinado tiempo, el cual encuadra en la hipótesis de incidencia descrita en la ley.

Precisamente lo que va a ser objeto de prueba en el proceso contencioso tributario es el hecho efectivamente realizado por el contribuyente que encuadra en la *hipótesis de incidencia*, como sería, por ejemplo, la obtención de una renta, la venta o la importación de un bien o la prestación de un servicio, la obtención de una herencia o una donación, o la realización de actividades económicas en o desde un establecimiento permanente ubicado en determinado territorio municipal.

(b) *El sujeto obligado*

De manera concomitante, la demostración del hecho imponible implica de suyo precisar: (i) quién lo realizó y si ese sujeto es o debe ser contribuyente; (ii) o si aun siendo contribuyente no está obligado a cumplir porque la obligación tributaria se extinguió por pago, compensación, remisión, confusión, prescripción o declaratoria de incobrabilidad; (iii) o si existe alguna circunstancia prevista en la ley y desde luego debidamente demostrada en el caso concreto, que suponga la dispensa del cumplimiento de la obligación (exención o exoneración); o, finalmente, (iv) si quien debe cumplir la obligación tributaria no es quien realizó el hecho imponible, sino quien es obligado a cumplir por mandato de la ley en lugar del contribuyente (sustituto) o junto con este (responsable).

⁵⁹⁴ FERLAZZO NATOLI, L. "El Hecho Imponible". *Tratado de Derecho Tributario dirigido por Andrea Amatucci*. T. II, Temis, Bogotá, 2001, p. 62.

⁵⁹⁵ ATALIBA, G. *Hipotesis de incidencia tributaria*. Sao Paulo, 1973, pp. 48 y ss.

(c) La base imponible

En tercer lugar, será objeto de prueba en el proceso contencioso tributario la cuantía de la obligación tributaria. Esto supone necesariamente demostrar la magnitud o expresión económica del hecho imponible, seleccionada por el legislador como parámetro de medición de la obligación tributaria, es decir, la *base imponible o base de medición*. Según VILLEGAS: “El hecho imponible debe ser siempre reducible a una expresión numérica que lo convierta en expresión económica de la parte de riqueza con la cual las personas deben aportar al gasto público”⁵⁹⁶.

En principio, la prueba del hecho imponible así como de quién es el sujeto obligado, no reviste mayor dificultad porque la tendencia generalizada en nuestras leyes tributarias, apunta hacia la consagración o refuerzo de los sistemas de *autoliquidación o autodeterminación* del tributo, en los cuales es el propio sujeto pasivo quien declara *bajo fe de juramento* no sólo la ocurrencia del hecho imponible sino también la base de imposición, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que esta declaración es fiel reflejo de la verdad, según lo dispuesto en el artículo 157 del Código Orgánico Tributario. Huelga decir que si estas declaraciones son omitidas, ofrecen serias dudas sobre su veracidad, o si la ley tributaria correspondiente no contempla el sistema de autoliquidación, entonces la aportación de la prueba al proceso sobre la ocurrencia del hecho imponible y la identidad del sujeto obligado se dificulta.

En cuanto concierne a la prueba de la integración y cuantía de la base imponible, debemos advertir que en ausencia de la declaración jurada del sujeto pasivo, la prueba es mucho más compleja por dos razones fundamentales: (i) en primer lugar, porque normalmente será necesario proceder a la captura y análisis de datos e informaciones que tal vez no sean de fácil acceso porque, entre otras cosas, se encuentran diseminados en diversos documentos; obran en manos de terceros ajenos a la relación jurídico tributaria; son de difícil comprensión o interpretación; se han extraviado o deteriorado total o parcialmente, etc.; (ii) en segundo término, porque la revisión y valoración de estos datos e informaciones y el establecimiento de los hechos jurídicamente relevantes que de ellos se desprenden, a los fines de la determinación de la base imponible, requiere de ordinario la utilización conjunta de conocimientos legales, contables, económicos y en ocasiones del conocimiento propio de otras ramas del saber, lo que trae consigo que la prueba documental -sin duda la más común en materia tributaria- pueda resultar insuficiente y sea necesario auxiliarse de otros medios de prueba como, por ejemplo, la experticia o el testimonio pericial.

ii) Prueba del derecho a un reintegro o a la devolución de un impuesto soportado

Además de los elementos fundamentales que estructuran la obligación tributaria, el objeto de la prueba en el proceso contencioso tributario puede variar si la

⁵⁹⁶ VILLEGAS, H. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1980, p. 252.

pretensión procesal versa sobre la nulidad de un acto dictado por la Administración Tributaria, pero en el cual no se determinan tributos, sino que se niega la procedencia de un reintegro por pago indebido o en exceso de tributos o en el que se niega la procedencia de una devolución de impuestos soportados.⁵⁹⁷

En el primer caso, la prueba recaerá sobre el pago indebido o en exceso de tributos que supuestamente ha efectuado el contribuyente o el responsable, lo que supone demostrar, primero, que se ha efectuado un pago y segundo, que ese pago es improcedente desde el punto de vista *cualitativo* porque se pagó un tributo sin deberse o improcedente desde el punto de vista *cuantitativo*, porque se pagó en exceso de lo debido.

Si la pretensión procesal tiene por objeto la devolución de impuestos soportados, el objeto de la prueba dependerá en gran medida de las regulaciones legales específicas que otorgan el derecho a la devolución. Así por ejemplo, en el caso de los contribuyentes ordinarios que realicen exportaciones de bienes o servicios de producción nacional y a los que el artículo 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado les da el derecho de recuperar los créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación, quienes pretenden hacer valer tal derecho, si éste ha sido negado por la Administración Tributaria en el procedimiento administrativo correspondiente, deben probar, según lo dispuesto en el artículo 44, *ejusdem*: (i) la efectiva realización de las exportaciones de bienes o servicios, por las cuales se solicita la recuperación de los créditos fiscales; (ii) la correspondencia de las exportaciones realizadas, con los períodos respecto a los cuales se solicita la recuperación; (iii) la efectiva realización de las ventas internas, en el período respecto al cual se solicita la recuperación; (iv) la importación y la compra interna de bienes y recepción de servicios, generadores de los créditos fiscales objeto de la solicitud; (v) que los proveedores nacionales de los exportadores sean contribuyentes ordinarios de este impuesto; (vi) que el crédito fiscal objeto de solicitud, soportado en las adquisiciones nacionales, haya sido registrado por los proveedores como débito fiscal conforme a las disposiciones de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

iii. La prueba de hechos ilícitos tributarios

El objeto de la prueba también puede variar o en definitiva ser más amplio, si el acto de determinación tributaria apareja la imposición de una sanción, pues en este caso serán objeto de prueba en el contencioso tributario los hechos u omisiones supuestamente cometidas por el imputado que, de acuerdo con las previsiones de la ley, constituyen un ilícito tributario. Recuérdese que en este caso, habida cuenta de la presunción de inocencia, la carga probatoria recae exclusivamente en la Administración Tributaria, lo que desde luego no impide que el supuesto infractor pruebe aquello que mejor convenga a la defensa de sus derechos e intereses.

⁵⁹⁷ Sobre esta materia, consúltese por todos: CASTILLO CARVAJAL, J.C. *Repetición y recuperación de tributos en el Derecho Tributario Venezolano*. S/E Caracas, 2006.

En este caso, la prueba tendrá por objeto demostrar: (i) la imputabilidad y (ii) los hechos, actos u omisiones cometidos por el supuesto infractor que constituyen hechos ilícitos tributarios. En ciertos supuestos y dada la complejidad inherente a la prueba del hecho disvalioso y el carácter grave del mismo, la ley puede facilitar la tarea de quien tiene que probar en juicio, que en este caso es siempre el acusador como hemos dicho. Así ocurre con el delito de defraudación tributaria, con respecto al cual el Código Orgánico Tributario enumera una serie de indicios en su artículo 120, a saber:

1. Declarar cifras, deducciones o datos falsos u omitir deliberadamente hechos o circunstancias que incidan en la determinación de la obligación tributaria.
2. No emitir facturas u otros documentos obligatorios o emitirlos en medios distintos a los autorizados por la Administración Tributaria.
3. Emitir o aceptar facturas u otros 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 falso o adulterado, en cualquier actuación que se 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. Remover el dispositivo de seguridad de máquinas fiscales, sin autorización, así como cualquier otra modificación capaz de alterar el normal funcionamiento de la máquina fiscal.
8. Presentar declaraciones que contengan datos distintos a los reflejados en los libros o registros especiales.
9. No llevar o no exhibir libros, documentos o antecedentes contables, en los casos en que los exija la normativa aplicable.
10. Aportar informaciones falsas sobre las actividades o negocios.
11. Omitir la presentación de declaraciones exigidas por las normas tributarias.
12. Ejercer actividades industriales o comerciales sin la obtención de las autorizaciones correspondientes.
13. Utilizar mercancías, productos o bienes objeto de incentivos fiscales, para fines distintos de los que correspondan.
14. Utilizar indebidamente sellos, timbres, precintos y demás medios de control, así como destruirlos o alterarlos.

Ahora bien, dado que los indicios son hechos conocidos y probados (realidades constatables del mundo exterior) de los cuales se deduce la existencia de un hecho

desconocido que quiere ser probado, a partir de la conexión lógica, directa e inequívoca que existe entre ambos hechos, establecida a través de las máximas o reglas de experiencia que aplica el juzgador al caso concreto; resulta, en primer lugar, que *el hecho base debe ser plenamente demostrado* y, en segundo lugar, que el indicio es un medio de prueba *indirecto* u *oblicuo* que requiere ser administrado con pruebas directas, siempre que ello sea posible, para que el juzgador alcance una certeza completa sobre la existencia de la defraudación en un caso concreto. Insistimos aquí en que, en esta materia, impera el principio *in dubio pro reo*, de modo que ante la ausencia de certeza, de una convicción plena, más allá de toda duda razonable, el juez debe anular el acto sancionatorio.

En otro lugar hemos dicho que el presupuesto más importante para que se materialice la prueba de indicios, es la plena prueba del hecho indicador, pues si a partir de un hecho conocido el juez es capaz de deducir o inducir, según el caso, la existencia de un hecho desconocido, es fácil comprender que el hecho base (hecho conocido o indicador) debe ser demostrado en forma plena e inequívoca, sin que exista resquicio de duda, a través de cualquier medio de prueba legal, legítimo, pertinente y conducente a tal fin.

Si tal prueba no existe o si es incompleta, insuficiente, parcial o dudosa o si adolece de cualquiera de los defectos que hacen inadmisibles los medios de prueba (ilegalidad, ilegitimidad, impertinencia o inconducencia), no será posible en modo alguno extraer el hecho desconocido. A partir de la incertidumbre no es posible establecer certeza alguna.

Por tanto, la primera fase de control y valoración que ha de recaer sobre la prueba de indicios tiene por objeto justamente la prueba del hecho indicador. Lo primero que ha de examinarse es el hecho base y la plena prueba del mismo, debidamente rendida y desahogada dentro del proceso. Cualquier defecto de actividad que cuestione la plena prueba del hecho indicador, fulmina toda posibilidad de valorar el indicio como prueba.

Se ha discutido si el hecho base puede ser probado también con indicios. Al margen de las interesantes discusiones dogmáticas que esto plantea, nos parece que los efectos prácticos de asumir tal posibilidad, sobre todo en el plano penal y de las sanciones administrativas, son extremadamente graves. La prueba del hecho indicador con indicios puede convertirse en un círculo vicioso de inducciones y deducciones sobre hechos a su vez inducidos o deducidos y así sucesivamente hasta desembocar en la demostración, totalmente artificiosa, de hechos inexistentes. Si el hecho indicador se prueba con indicios, cuyos hechos indicadores, a su vez, fueron probados con indicios, la cadena de inducciones y deducciones puede continuar *ad infinitum* sin que en todo el proceso de construcción del argumento probatorio exista, en definitiva, un hecho conocido.

iv) La prueba de la responsabilidad patrimonial

Finalmente, si a la pretensión de nulidad de un acto administrativo de contenido tributario, sea que éste determine tributos, imponga sanciones, niegue un reintegro o una devolución de impuestos o en cualquier forma afecte los derechos e in-

tereses del administrado, se añade una pretensión de condena contra la Administración Tributaria; o si esta pretensión es autónoma y no está atada a la nulidad de un acto administrativo, sino a actuaciones u omisiones dañosas de la Administración⁵⁹⁸, el objeto de la prueba versará sobre los tres elementos fundamentales de la responsabilidad patrimonial o extracontractual, a saber:

(i) *Que el daño causado y cuya reparación se reclama pueda atribuirse a las actuaciones formales o materiales o a las omisiones cumplidas por la Administración Tributaria.*

En el caso de las Administraciones Tributarias el asunto no tiene ninguna particularidad especial. Los daños antijurídicos ocasionados a los administrados por los agentes de las distintas Administraciones Tributarias en ejercicio de sus potestades y competencias dan lugar al nacimiento de la responsabilidad patrimonial. Basta identificar la estructura organizativa en la cual está integrado el órgano cuya acción u omisión produce la lesión, y la responsabilidad será así imputada a la persona jurídica a la que pertenezca tal estructura organizativa.

Así tenemos, por ejemplo, que con respecto a los órganos de la Administración Tributaria Nacional, concretamente en el caso del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, la imputación de los daños causados por su gestión a los particulares corresponde a la República, quien en todo caso será el sujeto demandado que debe responder con su patrimonio. En cambio, los daños derivados de la gestión de un ente con potestades tributarias que posee personalidad jurídica y patrimonio propio distinto del de la República, como es el caso del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista, serán imputables a éste.

Como se advierte, el problema de la imputación como requisito condicionante de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública en general y de la tributaria en particular, requiere para su resolución el auxilio de la teoría general de la organización administrativa y entender, sobre todo, que la responsabilidad sólo puede ser atribuida a una persona, natural o jurídica, aun cuando esa persona se manifieste en diversas formas, aglutinando en sí misma distintos protagonismos.

Así ocurre en el caso de la República, a quien se reclamaría la responsabilidad patrimonial por las acciones u omisiones dañosas de distintas Administraciones Tributarias que están enclavadas en su seno, tales como el SENIAT (por la administración de los tributos que gravan la renta, el consumo, las importaciones de bienes, etc.)

(ii) *Que existe una relación inmediata, directa y exclusiva entre la actuación u omisión de la Administración Tributaria y la lesión sufrida.*

⁵⁹⁸ La acumulación de pretensiones de nulidad y condena contra la Administración Tributaria es indiscutible, como lo ha reconocido la jurisprudencia: Cf. S. Juzgado Superior Primero de lo Contencioso Tributario, con jueces asociados, No. 760 de fecha 4 de diciembre de 2003, caso: *Sociedad de Venta y Fabricación de Automóviles, S.A. (SO-FAVEN) vs. Fisco Nacional*.

La existencia de un daño y de un sujeto cuya responsabilidad se reclama, son datos indispensables en el tema que se analiza, pero sin duda insuficientes por sí solos para terminar de perfilar el sistema de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria. Entre la actuación u omisión del ente a quien se imputa el daño y se reclama la reparación y el daño ocasionado, debe existir una relación de causa-efecto. Esta relación debe ser inmediata, directa y exclusiva entre la actuación u omisión del ente y la lesión sufrida; no debe haber, pues, elementos extraños que interrumpan o alteren el nexo causal.

En el ámbito tributario existen áreas en las cuales la relación causal entre la acción u omisión y la lesión cuya reparación se reclama, es fácil de probar y otras en las cuales la misma es harto complejo de demostrar. Por ejemplo, el nexo causal entre el cobro indebido de un impuesto y la lesión que de ello puede derivarse, es relativamente sencilla de probar. El pago indebido puede demostrarse, por ejemplo, con la aportación al proceso de la declaración jurada en la que conste el pago realizado y los comprobantes de retención que, comparados con la autoliquidación del impuesto, dejen constancia del impuesto anticipado en exceso. En cuanto al nexo causal entre el pago indebido y el daño sufrido, este es indiscutible y no requiere prueba alguna, porque el sólo hecho de pagar algo que no se debe implica de suyo una merma patrimonial que no debe ser soportada y que, en consecuencia, reclama una justa reparación.⁵⁹⁹

(iii) Que el demandante ha sufrido una lesión real, efectiva, individualizable y evaluable económicamente en sus bienes o derechos.

Constituye el núcleo esencial de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria la causación de un daño, real y efectivo, evaluable económicamente e individualizable en relación con una persona o a un grupo de personas determinadas que incida sobre bienes y derechos.⁶⁰⁰

c) La carga de la prueba en el proceso contencioso tributario

El tema de la carga de la prueba supone despejar la interrogante de a quién le corresponde probar dentro del proceso, interrogante ésta que no puede resolverse sin atender cuidadosamente a la pretensión procesal deducida y al contenido de la actuación u omisión de la Administración Tributaria contra la cual se acciona en el proceso contencioso tributario.

En el caso del proceso contencioso tributario se ha establecido casi como un dogma inmovible, que la carga de la prueba recae sobre quien acciona el acto

⁵⁹⁹ Al respecto: Cf. S. Juzgado Superior Primero de lo Contencioso Tributario, con jueces asociados, No. 760 de fecha 4 de diciembre de 2003, caso: *Sociedad de Venta y Fabricación de Automóviles, S.A. (SOFAVEN) vs. Fisco Nacional*.

⁶⁰⁰ Cf. Ss. CPCA, 14 de agosto de 1984, 09 de agosto de 1994, CSJ/SPA, 11 de febrero de 1985, 26 de mayo de 1994, todas consultadas en ORTIZ ÁLVAREZ, L. *Jurisprudencia de Responsabilidad Extracontractual del Estado (1961-1997)*. EJV-FUNEDA, Caracas, 1997, pp. 357 y ss.

dictado por la Administración Tributaria, cualquiera sea su contenido, y se ha dicho también que esta distribución apriorística de la carga probatoria no deviene sólo del principio según el cual “*quien alega prueba*”, sino de una peculiaridad propia de los actos que son impugnados en este tipo de procesos, los cuales se estiman apegados a derecho mientras no se demuestre lo contrario, lo que ordinariamente se conoce como la presunción innominada de legitimidad de los actos administrativos de contenido tributario.

La doctrina patria rechaza con razón esta postura⁶⁰¹ pudiéndose resumir la tesis hoy dominante como sigue:

1. Los actos administrativos de contenido tributario ciertamente disfrutan de la presunción de legitimidad que ampara al resto de las actuaciones del Poder Público, pero ello no significa que siempre y en todo caso la Administración Tributaria está liberada de la carga de probar los fundamentos de su manifestación de voluntad, de juicio o de conocimiento, cuando tal manifestación ha sido controvertida en juicio.
2. La señalada presunción de legitimidad de los actos de contenido tributario impone al sujeto inconforme, la carga de actuar en vía administrativa o judicial contra el acto, pero ello no puede interpretarse como una inversión automática de la carga de la prueba o como una relevación de la carga de la Administración Tributaria de probar los fundamentos del acto, porque ello significaría hipertrofiar los efectos de la presunción hacia un campo ajeno a la misma que tiene sus reglas expresadas en las normas legales que disciplinan la distribución de la carga de la prueba en juicio.
3. La ley concede algunas ventajas o privilegios adjetivos a la Administración Tributaria destinados a facilitar el cumplimiento de sus funciones de fiscalización, determinación y recaudación de los tributos, en especial ante la falta de colaboración de los contribuyentes al incumplir sus deberes formales o también al no suministrar u ocultar intencionalmente información de la cual sólo ellos disponen y una de esas ventajas o privilegios adjetivos, tal vez el más exorbitante, es la presunción de fe de las actas fiscales.
4. No obstante, esa presunción de fe, que jamás y nunca puede equipararse a la fe pública propia de un documento público, sólo supone una eficacia probatoria provisional sobre la veracidad de los hechos descritos en el acta.
5. Esa presunción se contrapone la presunción de veracidad que acompaña las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes, establecida en el

⁶⁰¹ ABACHE CARVAJAL, S. *La atipicidad de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*. FUNEDA, Caracas, 2012. / RUAN SANTOS, G. “El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo: Límites de su alcance. Especial Referencia a los actos de determinación tributaria y a las actas fiscales”. *Homenaje a José Andrés Octavio*. AVDT-FUNEDA, Caracas, 1999. pp. 345 y ss.

artículo 157 del Código Orgánico Tributario y el principio de la buena fe que impera en las relaciones entre la Administración Pública y los administrados, por mandato de los artículos 141 de la Constitución, 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública y 9 de la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos.

6. Las aseveraciones contenidas en las actas fiscales no siempre tienen el efecto de trasladar la carga de la prueba a los contribuyentes, pues tales afirmaciones no podrían excluir la aplicación del principio de facilidad de la prueba, según el cual cada parte tiene la carga de aportar al juicio aquellas pruebas que estén en su poder o a su alcance y a las que, en cambio, no puede o no tiene por qué tener acceso la parte contraria.
7. Adicionalmente, la presunción de fe no abarca las calificaciones jurídicas, los juicios valorativos o las simples opiniones vertidas por los funcionarios fiscalizadores en las actas, sino únicamente a los hechos constatados por éstos.
8. Para que la presunción de fe despliegue sus efectos, es preciso que el contenido del acta fiscal tenga soporte en el expediente administrativo que la Administración está obligada a abrir en cada caso, pues de lo contrario opera una presunción a favor del contribuyente que coloca la carga de la prueba en cabeza de la Administración Tributaria.
9. Finalmente, la señalada presunción no podrá prevalecer en ningún caso sobre la presunción de inocencia del imputado, prevista en el artículo 49 de la Constitución, cuando el acta describa hechos o conductas que podrían generar la aplicación de sanciones administrativas y/o penales.

De todo lo expuesto podemos concluir entonces que en el proceso contencioso tributario, con independencia de las presunciones de legitimidad de los actos administrativos definitivos dictados por la Administración Tributaria y de veracidad de las actas fiscales, tienen plena aplicación los principios generales sobre la distribución de la carga de la prueba, previstos en los artículos 1.354 del Código Civil y 506 del Código de Procedimiento Civil.

Entonces, aplicando estas reglas generales y varios importantes principios probatorios, resulta que la carga de la prueba recae sobre la Administración Tributaria en numerosos supuestos, entre los cuales podemos mencionar los siguientes:

- i) *La carga de la prueba cuando se alega el hecho negativo absoluto*

La carga de la prueba se invierte y recae sobre la Administración Tributaria cada vez que el contribuyente o responsable alega en su defensa un hecho negativo absoluto o abstracto, que en principio es imposible probar.

Es importante no confundir este principio con la circunstancia de que se niegue un hecho. Como bien señala DEVIS ECHANDÍA, la negación o afirmación puede ser simple modalidad de redacción porque es lo mismo negar la existencia de un hecho

que afirmar su inexistencia; en consecuencia, no es lógico distribuir la carga de la prueba atendiendo sólo a la formulación negativa o afirmativa de los hechos. Además, tan posible es probar que existe el hecho afirmado como el contrario que está implícito en su negación. De manera que sólo las negaciones indefinidas, como no haber ejecutado nunca un hecho, son las de imposible prueba. Así, será la naturaleza del hecho y no su negación o afirmación lo que determina si debe exigirse su prueba y en todo caso esto tampoco será determinante porque puede suceder que una de las partes esté en capacidad de probar los hechos afirmados o negados por ambas.⁶⁰²

Una simple negación sería, por ejemplo, argüir que no ha ocurrido el hecho imponible, pero eso es demostrable por el contribuyente, probando por ejemplo que no ha obtenido ingresos gravables con el impuesto sobre la renta; mientras que un verdadero hecho negativo absoluto sería señalar que nunca se ha tenido la condición de contribuyente del impuesto sobre la renta. En este último caso es a la Administración Tributaria a quien corresponde probar la condición de contribuyente del accionante, primero porque la negación absoluta y genérica de esta condición no puede ser probada y segundo porque el principio de la facilidad de la prueba indica que en este caso quien tiene más posibilidades de demostrar el hecho controvertido es la Administración Tributaria. Pero es preciso apreciar las sutilezas de cada caso, porque, por ejemplo, si una persona alega que no ha sido nunca contribuyente del impuesto sobre el patrimonio, perfectamente podría probar que no es contribuyente especial o que aún siéndolo no ha tenido un patrimonio neto igual o superior a ciento cincuenta millones de Unidades Tributarias, según su demuestre sus balances al 30 de septiembre de cada ejercicio.

ii) *La carga de la prueba en el caso de las infracciones tributarias*

También se invierte la carga de la prueba recayendo ésta sobre la Administración Tributaria, cuando el acto administrativo dictado impone una sanción administrativa. Aquí la inversión del *onus probandi* se produce en virtud del derecho constitucional a ser presumido inocente mientras no se demuestre lo contrario, previsto en el artículo 49.2 de la Constitución, y esa demostración precisamente es la que debe realizar la Administración Tributaria.

No obstante, aquí también es menester hacer una distinción importante, pues la inversión de la carga no se va a producir en los casos en los cuales Administración Tributaria sanciona el incumplimiento de algunos deberes formales, como por ejemplo que no se presentó tempestivamente la declaración jurada del hecho imponible o que no se emitieron las facturas fiscales cumpliendo con todos los requisitos de ley, pues en estos supuestos es al contribuyente y no a la Administración Tributaria a quien, en virtud del principio de la facilidad de la prueba, corresponde demostrar lo contrario, aportando al juicio las declaraciones oportunamente presentadas o las facturas que cumplen con todos los requisitos formales.

⁶⁰² DEVIS ECHANDIA, H. *Teoría general...Cit.*, T. I, p. 456-457.

iii) La carga de la prueba cuando se alega la incompetencia del funcionario

Otro caso de traslado de la carga de la prueba a la Administración Tributaria tiene lugar cuando el contribuyente alega que el funcionario que dictó el acto es manifiestamente incompetente y por esa razón el acto de contenido tributario es absolutamente nulo de conformidad con lo previsto en el artículo 270.4 del Código Orgánico Tributario.⁶⁰³

En este supuesto es indiscutible que sólo la Administración Tributaria puede demostrar que el funcionario actuante sí está investido de la competencia legal para dictar el acto impugnado y tal prueba, sin la menor duda, es muy simple.

iv) La carga de la prueba cuando no se remite el expediente administrativo

Nuestra jurisprudencia de vieja data y la doctrina más autorizada han señalado que la carga de la prueba debe colocarse en cabeza de la Administración Tributaria cuando ésta incumple con su obligación legal de remitir el expediente administrativo que soporta su actuación, al Tribunal que conoce de la acción contencioso-tributaria.

El expediente administrativo es la evidencia fundamental de que el acto de contenido tributario impugnado es el producto de un procedimiento administrativo sustanciado conforme a las normas establecidas al efecto por la ley, es decir, un documento complejo del cual puede extraerse, entre otras cosas:

- i. Que la fiscalización se inició previa la autorización legalmente necesaria y por un funcionario competente.
- ii. Que se notificó oportuna y debidamente al sujeto investigado qué tributo y que períodos o ejercicios fiscales iban a ser objeto de investigación.

⁶⁰³ Sobre este particular fueron líderes las sentencias de la extinta Corte Suprema de Justicia en materia tributaria, en las cuales se ha sostenido: “A juicio de esta Sala corresponde a la Administración demostrar que es competente el funcionario fiscal que firmó la resolución que contiene el reparo o la planilla de liquidación que lo cuantifica. Lo cual no le es además muy difícil porque basta comprobar la designación del funcionario para el cargo que lo autoriza para expedir dichas resoluciones y planillas, conforme al Reglamento Orgánico de la Administración del Impuesto sobre la Renta. Considera la Corte que dicha carga no se invierte por la presunción de legitimidad de los actos administrativos como lo pretende el representante fiscal, ya que dicha presunción *iuris tantum* ampara sólo a los actos que han sido cumplidos por funcionarios competentes y en ejercicio de sus atribuciones legales, no por aquellos cuya competencia ha sido precisamente cuestionada en juicio.” Cf. S. CSJ/SPA, 19 de junio de 1980, consultada en la Revista de Derecho Público, EJV, No.3, p. 164; 04 de diciembre de 1980 y 15 de diciembre de 1980, consultadas en la Revista de Derecho Público, No.5, EJV, p. 143.

- iii. Que se requirió toda la información y documentación necesaria a los fines de verificar el cumplimiento de la obligación tributaria y los deberes formales respectivos o, en su defecto, para realizar la determinación tributaria sobre base cierta, y cuál de esta información y documentación fue aportada y cuál omitida.
- iv. Que todo el proceso de fiscalización y sus resultados quedaron plasmados en un acta fiscal levantada por el funcionario competente, cumpliendo los requisitos formales previstos en el artículo 193 del Código Orgánico Tributario y que esta acta fue debidamente notificada al sujeto investigado para que en el plazo de ley presentare sus defensas y pruebas para desvirtuarla o se allanare al contenido de la misma.
- v. Que el procedimiento administrativo constitutivo (sumario) culminó con un acto administrativo definitivo (resolución) en la cual se examinaron: (i) los resultados de la fiscalización, la propuesta de determinación y el resto de los hechos (incluso las potenciales infracciones) plasmados en el acta fiscal; y, (ii) las defensas invocadas por el contribuyente o responsable y las pruebas promovidas para sustentar sus afirmaciones de hecho.

Si la Administración Tributaria no remite este importante cúmulo de evidencias, indispensables para resolver el conflicto intersubjetivo de intereses planteado por la acción interpuesta, surge una prueba indiciaria de que el mismo no existe, que fue abierto oportunamente o que está incompleto, y ello a su vez da a lugar a otro indicio consistente en que no se cumplió con el procedimiento legalmente establecido y que por ende, el acto impugnado es absolutamente nulo de conformidad con lo previsto en el artículo 270.4, del Código Orgánico Tributario, de manera que corresponderá a la Administración Tributaria probar que este procedimiento sí se cumplió.

v) *La carga de la prueba cuando se alega el falso supuesto de hecho*

Otro caso de inversión de la carga de la prueba se produce cuando se alega que los hechos invocados por la Administración Tributaria como fundamento del acto dictado, son falsos.⁶⁰⁴

No obstante, es preciso aclarar que esta inversión no se produce si el accionante alega un hecho nuevo o modificadorio como, por ejemplo, que el hecho imponible del impuesto al valor agregado se produjo, pero que la base imponible no es la determinada por la Administración Tributaria.

⁶⁰⁴ FRAGA-PITTALUGA, L. "La Causa del Acto Administrativo y el Vicio de Falso Supuesto". *Revista de Derecho Público*. No. 61-62, EJV, Caracas, 1998.

d) Los medios de prueba

El proceso tributario como el resto de los procesos judiciales que existen en nuestro ordenamiento jurídico se orienta por el principio de la *libertad de pruebas*, tal como puede apreciarse de lo dispuesto en el artículo 296 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual: “(...) 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. En todo caso, las pruebas promovidas no podrán admitirse cuando sean manifiestamente ilegales o impertinentes.”

No obstante lo anterior, no cabe la menor duda que la actividad probatoria en el proceso contencioso tributario se concentra principalmente en dos medios de prueba, que son la prueba documental y la prueba pericial o de experticia, sin que ello signifique que no se utilicen otros medios de prueba como la inspección o reconocimiento judicial, el testimonio, la prueba de informes o el testimonio pericial, los cuales pueden llegar a ser en un caso dado los más idóneos para demostrar los hechos controvertidos.

Cada uno de los medios de prueba susceptibles de ser utilizados en el proceso contencioso tributario, tendrá sus reglas propias de promoción, evacuación y valoración en el juicio, reglas éstas que están casi en su totalidad contenidas en el Código de Procedimiento Civil. Pero veamos de seguidas los medios más importantes a los que nos hemos referido.

d.1) La prueba documental

i) Generalidades

La mayoría de los hechos con relevancia tributaria, necesarios para la constatación de los elementos esenciales de la obligación tributaria, así como de la procedencia de un reintegro o una devolución de impuestos soportados, de la comisión de hechos ilícitos tributarios o de la causación de daños patrimoniales por las actuaciones u omisiones de la Administración Tributaria, constan en documentos. En un sentido muy amplio, el *documento* es un objeto elaborado por el hombre que puede ser aprehendido mediante el uso de los sentidos y que tiene la capacidad de hacer una representación *histórica*⁶⁰⁵ e *indirecta*⁶⁰⁶ de un hecho. Los documentos pueden ser declarativos-representativos, cuando contengan una declaración de quien lo

⁶⁰⁵ La prueba histórica, por oposición a la prueba *crítica*, contiene la representación de un hecho acaecido en la realidad. Se le llama histórica porque el órgano decisor actúa como un historiador que reconstruye los hechos ocurridos a partir de la información que le suministra la prueba. *Vid.* DEVIS ECHANDÍA, H. *Teoría General de la Prueba Judicial*. T. I. Víctor de Zavalia Editor, Buenos Aires, 1981, p. 527.

⁶⁰⁶ La prueba indirecta es aquella en la cual el objeto que es percibido (en nuestro caso el documento) es distinto del hecho que se prueba (que, en el caso del documento, podría ser un contrato, un testamento, la declaración del hecho imponible) *Vid.* DEVIS ECHANDÍA, H. *Teoría General de la Prueba...Cit.* T. I, p. 520.

crea, lo otorga o lo suscribe (e.g. la prueba por escrito regulada en los artículos 1.355 y siguientes del Código Civil y 429 y siguientes del Código de Procedimiento Civil) o pueden ser únicamente representativos, cuando no contienen ninguna declaración (e.g. planos arquitectónicos, fotografías, partituras musicales y cualquier otro documento que contenga imágenes, dibujos, cuadros, gráficos, etc.).

La importancia de la prueba documental en materia tributaria radica fundamentalmente en que los procedimientos de fiscalización, determinación y recaudación de los tributos así como el resto de los procedimientos administrativos tributarios se promueven y desarrollan documentalmente, en primer término porque la actividad administrativa está regida por el principio de acuerdo con el cual todas las actuaciones de los entes públicos deben constar por escrito, aunque esa constancia repose en documentos electrónicos o desmaterializados, y en segundo lugar, porque como hemos dicho, la mayoría de los hechos relevantes para fines tributarios llevados a cabo por los sujetos pasivos, constan en documentos que deben ser aportados o al menos exhibidos por éstos a la autoridad tributaria.

Puede tratarse de facturas y comprobantes de toda índole; declaraciones juradas con fines tributarios; contratos y acuerdos con implicaciones tributarias; libros de comercio (diario, mayor e inventario) libros especiales del Impuesto al Valor Agregado (compras y ventas); y en general, de cualquier clase de documento público, privado o administrativo que contenga datos trascendentes para resolver una disputa entre los justiciables y la Administración Tributaria.

Por esa razón, persuadida de esta particular realidad del fenómeno tributario, la jurisprudencia venía sosteniendo de manera reiterada a partir de una sentencia de la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa del 1 de julio de 1980, que el rigor de la prueba documental no es tan absoluto en materia tributaria como lo es en el Derecho Privado, porque en aquella casi la totalidad de los hechos y de los actos de los contribuyentes con efectos impositivos, aparecen y se comprueban en documentos privados, es decir, en instrumentos que no han sido otorgados en presencia de un funcionario legalmente habilitado para otorgarles fe pública.

Pero ha habido retrocesos como lo revela una muy preocupante decisión del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa de fecha 5 de marzo de 2002, en el caso *Industria Cerrajera El Tambor*, en la cual se señala que sólo tendrán eficacia frente al Fisco los contratos celebrados por el contribuyente que hayan sido inscritos ante un Registro o Notaría. Lo cierto es que esta decisión es errónea por dos razones fundamentales:

- i. En primer lugar, porque casi toda la labor fiscalizadora se va a concentrar en documentos que no son públicos o autenticados y que, sin embargo, al dejar constancia de la ocurrencia del hecho imponible, del sujeto obligado y de la base de imposición, serán apreciados por la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria. Luego, no resulta lógico ni justo, y desde luego es inconstitucional e ilegal (por violación de los artículos 49, de la Constitución y 296 del Código Orgánico Tributario), que estos

mismos documentos sean desechados en juicio, en aquello que favorezcan al contribuyente o al responsable, por el hecho de no ser documentos públicos o autenticados.

- ii. En segundo lugar, por cuanto la inscripción de un documento en el registro público o en una notaría sólo es necesaria cuando la ley así lo ordena, lo que ocurre únicamente en el caso de los contratos solemnes.

Lo curioso es que esta decisión contradice una de la misma Sala Político- Administrativa del Tribunal Supremo, de fecha 18 de diciembre de 2001, adoptada en el caso *Tenería Primero de Octubre*, de la cual se extraen, resumidamente, las siguientes conclusiones:

- i. Que los instrumentos privados que emiten los contribuyentes en el normal desarrollo de su actividad económica están regidos por las distintas disposiciones legales según el tributo de que se trate.
- ii. Que los contribuyentes tienen derecho a valerse de los instrumentos privados, tales como: Facturas o documentos equivalentes, libros de compras, libros de ventas, registros contables y archivos adicionales, a objeto de demostrar la veracidad de sus pretensiones; correspondiendo al juzgador de la causa, en la oportunidad del examen del fondo de la controversia, dar valor probatorio a tales instrumentos de acuerdo con los otros elementos y pruebas producidos por la Administración Tributaria.
- iii. Que cualquier rechazo o negativa a admitir una prueba que no fuese calificada como manifiestamente ilegal o impertinente, violenta la normativa regulatoria del procedimiento probatorio que debe privar en el curso de un juicio e impide la efectividad del contradictorio, pudiendo lesionar en definitiva el derecho a la defensa de la parte promovente.

En realidad, si bien las normas que establecen requisitos formales para ciertos documentos con relevancia tributaria, son necesarias y prudentes sobre todo con miras a facilitar las labores de control fiscal y disuadir los intentos de simular negocios inexistentes o alterar los efectos tributarios de los efectivamente realizados, no debe olvidarse bajo ningún respecto que cuando la ley impone estas formalidades *lo hace para que un documento sea capaz de demostrar de manera fehaciente e incontrovertible determinado hecho y no para impedir que la demostración de tal hecho pueda hacerse a través de otro medio de prueba legal, pertinente y conducente.*

Admitir lo contrario, sería violar el derecho constitucional a la prueba previsto en el artículo 49 de la Carta Fundamental y tentar a la Administración Tributaria para que se releve de su potestad-deber de determinar la obligación tributaria sobre base cierta y de gravar a los sujetos pasivos según su real capacidad contributiva.

Un caso paradigmático en esta materia es el de las facturas fiscales, necesarias para la deducción de gastos a los fines del impuesto sobre la renta y para el soporte de créditos fiscales para los fines del impuesto al valor agregado.⁶⁰⁷

Durante mucho tiempo y con algunas honrosas excepciones, la Administración Tributaria, invocando la importancia de las tareas de control fiscal, restó todo valor probatorio a las facturas fiscales que no cumplían todos los requisitos formales previstos en las normas correspondientes, tanto para la deducción de gastos en el impuesto sobre la renta como para soportar el derecho a la deducción de créditos fiscales en el impuesto al valor agregado.

De la doctrina patria, encabezada por MÓNICA VILORIA MÉNDEZ⁶⁰⁸, así como la extranjera, representada principalmente por MERINO JARA⁶⁰⁹ y PITA GRANDAL⁶¹⁰, se pueden extraer con facilidad las razones por las cuales esta posición es completamente errada:

- i. Las facturas fiscales que cumplen con todos los requisitos formales previstos en las normas pertinentes tienen el carácter de *plena prueba* en relación con los hechos que de ellas pueden extraerse.
- ii. Las facturas fiscales que no cumplen con dichos requisitos formales no tienen el carácter de plena prueba, pero sí tienen *valor probatorio* y concordadas con otros medios de prueba promovidos en el proceso, son perfectamente aptas para demostrar tanto la deducción de gastos en el Impuesto sobre la Renta como la deducción de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado.
- iii. Restar valor probatorio a las facturas incompletas supone desconocer tres cuestiones fundamentales:
 - a. En primer lugar, el principio de la reserva legal tributaria, de acuerdo con el cual el contenido del crédito tributario viene determinado sólo por la ley y no puede ser alterado por la omisión de meras formalidades para crear un gravamen donde éste no debe existir.
 - b. En segundo lugar, el principio de capacidad contributiva, que reclama que el tributo recaiga sobre verdaderas manifestaciones de la posibili-

⁶⁰⁷ Vid. VILORIA MÉNDEZ, M-SÁNCHEZ GONZÁLEZ, S-FRAGA PITTALUGA, L. *La Factura Fiscal. Régimen Jurídico*. Fundación Defensa del Contribuyente, Caracas, 2003, pp. 43 y ss.

⁶⁰⁸ VILORIA MÉNDEZ, M. "La factura fiscal incompleta y el derecho a la deducción de la cuota tributaria soportada en el Impuesto al Valor Agregado". *Revista de Derecho Tributario*. No. 86, AVDT-LEC, Caracas, 2000.

⁶⁰⁹ MERINO JARA, I. *Facturas y Registros. Requisitos y efectos fiscales*. Lex Nova, Valladolid, 1996.

⁶¹⁰ PITA GRANDAL, A.M. *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 1998.

dad de contribuir, y no sobre realidades ficticias, creadas al amparo de un privilegio exagerado de la forma sobre la sustancia.

- c. En tercer lugar, el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva en su manifestación de derecho constitucional a la utilización de todo medio de prueba legal, pertinente y conducente para la defensa de los derechos a intereses del justiciable.

También la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia ha concedido valor probatorio, en forma reiterada y pacífica, a las facturas con defectos formales en las sentencias No. 02158 de fecha 10 de octubre de 2001, caso: *Hilados Flexilón*, No. 02991 del 18 de diciembre de 2001, caso: *C.A. Tenería Primero de Octubre*, No. 00083 del 29 de enero de 2002, caso: *Aquamarina de la Costa*, No. 00173 del 9 de febrero de 2011, caso: *Carbones del Guasare*; No. 00220 de fecha 16 de febrero de 2011, caso: *Petrolera San Carlos, S.A.*; y No. 00065 del 1 de febrero de 2018, caso: *Bitúmenes Orinoco, S.A.*

ii) *La contabilidad como prueba y como objeto de prueba*

(a) *Los libros contables*

Toda actividad económica, sin importar el tamaño de la entidad, el ámbito donde ésta se desenvuelva, o incluso si hay o no un fin de lucro involucrado, requiere de un registro detallado y ordenado de operaciones, para administrar la entidad, cuantificar y proyectar sus resultados, conocer y controlar sus movimientos patrimoniales, gestionar sus activos y pasivos y ofrecer información relevante a socios, asociados, accionistas, administradores, acreedores, entes reguladores y terceros en general, según el caso.

En el campo empresarial la importancia de estos registros es superlativa y es un elemento esencial para que exista un intercambio económico regular, ordenado, transparente y seguro. No sólo el empresario tiene interés en conocer los resultados actuales y futuros de su negocio, sino que también están los terceros que contratan con él y el propio Estado, no sólo como titular de poderes, potestades y competencias tributarias, o regulador de ciertas actividades económicas (banca, seguros, mercado de capitales, etc.) sino además como ente encargado, en conjunto con la iniciativa privada, de promover el desarrollo armónico de la economía (*ex artículo 299 de la Constitución*⁶¹¹).

⁶¹¹ Artículo 299 Constitución. “(...) El Estado conjuntamente con la iniciativa privada, promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar 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.”

El profesor MORLES HERNÁNDEZ⁶¹² ha sistematizado el interés de esta información, como sigue:

- i. El interés del empresario en conocer la marcha de la empresa, de tener una visión económica de la misma y de sus resultados, de ejercer control sobre sus auxiliares y de preservar el papel de la contabilidad como instrumento de rendición de cuentas.
- ii. El interés de los acreedores y de los terceros, porque el empresario suele ser un administrador de capitales ajenos que está obligado a revelar los resultados de una actividad que está sujeta a diaria ponderación, por lo cual sus cuentas deben mostrar exactitud y corrección.
- iii. El interés del Estado, que necesita recopilar datos estadísticos para la elaboración de las cuentas nacionales, así como obtener información relevante o con trascendencia para fines tributarios.
- iv. El interés general de que las empresas sean prósperas y contribuyan a la consolidación de la economía, para lo cual una contabilidad bien llevada y fidedigna es fundamental para la mejor y más eficiente gestión de los negocios.

Los registros especiales que se ocupan de dejar constancia ordenada de estas operaciones son los libros contables.

La legislación mercantil venezolana (Código de Comercio⁶¹³), que es heredera de la francesa, obliga a los comerciantes a llevar libros⁶¹⁴, durante todo el tiempo que realicen su actividad e incluso después de haber cesado en ella⁶¹⁵. El Código de Comercio impone a todo comerciante a llevar tres libros que son el Diario, el Mayor y el Inventario⁶¹⁶, pudiendo llevar además otros libros que se califican como *auxiliares*, cuando ello sea necesario o prudente para el mejor registro de las operaciones comerciales.⁶¹⁷

⁶¹² MORLES HERÁNDEZ, A. *Curso de Derecho Mercantil*. T. I, UCAB, Caracas, 2002, pp. 389 y 390.

⁶¹³ Gaceta Oficial N° 475 Extraordinario del 21 de diciembre de 1955

⁶¹⁴ Artículo 32 Código de Comercio: “Todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad...”

⁶¹⁵ Artículo 44 Código de Comercio: “Los libros y sus comprobantes deben ser conservados durante diez años, a partir del último asiento de cada libro. La correspondencia recibida y las copias de las cartas remitidas serán clasificadas y conservadas durante diez años.”

⁶¹⁶ Artículo 32 Código de Comercio: “(...) [la contabilidad del comerciante] comprenderá, obligatoriamente, el libro Diario, el libro Mayor y el de Inventarios. Podrá llevar, además, todos los libros auxiliares que estimará conveniente para el mayor orden y claridad de sus operaciones”.

⁶¹⁷ De acuerdo con el artículo 260 de Código de Comercio: “Además de los libros prescritos a todo comerciante, los administradores de la compañía deben llevar: 1° El libro de

Un primer dato sobre la importancia de los libros de comercio y su valor probatorio, lo ofrece el hecho de que no pueden ser llevados de cualquier forma, sino que, de entrada, están sujetos a una certificación previa por el Juez de Comercio o el Registrador Mercantil (o el juez ordinario de mayor jerarquía en la localidad si estos funcionarios no existen), que habilita con un sello cada folio de los libros de Diario e Inventario, para dejar constancia de su autenticidad y evitar que existan varios juegos de libros, con información no coincidente, con el fin engañar o defraudar a los terceros que se relacionan con el comerciante. Aunque el Código de Comercio no lo dice expresamente, también el libro de Mayor debe cumplir las formalidades establecidas en el artículo 33; es decir, ser sellado por la autoridad competente, pues de lo contrario no tendría valor probatorio en juicio, de conformidad con lo previsto en el artículo 39 del Código de Comercio.⁶¹⁸

En principio, la realización del asiento corresponde al comerciante y compromete su responsabilidad; pero nada obsta -y de hecho es lo que ocurre con más frecuencia- que sea un *dependiente*⁶¹⁹ quien lleve a cabo el asiento en los libros. Estos asientos, por mandato del artículo 102 del Código de Comercio, se reputan como hechos por el comerciante y por lo tanto tienen idéntico valor.

Como es fácil comprender -y esto es un dato muy relevante para nuestros análisis- unos documentos sometidos a este requisito, de necesario cumplimiento antes de su uso, tienen un valor probatorio superior al de un simple documento privado, con respecto al cual no ha intervenido funcionario alguno en su creación, y no están sometidos a requisito o formalidad alguna. No pueden entonces equipararse los libros de comercio a cualquier otro documento privado o registro informal de datos que no ha sido previamente habilitado.

Pero además de esta formalidad, sin cuyo cumplimiento los libros de comercio carecen de valor, el Código de Comercio establece requisitos específicos de *forma* que atañen a la correcta llevanza de los libros, y además prevé las consecuencias, incluso penales, cuando tales formalidades son omitidas, no se llevan libros, o cuando se mutilan, falsifican u ocultan los libros y el comerciante es fallido.⁶²⁰

accionistas, donde conste el nombre y domicilio de cada uno de ellos, con expresión del número de acciones que posea y de las sumas que haya entregado por cuenta de las acciones, tanto por el capital primitivo, como por cualquier aumento, y las cesiones que haga. 2º El libro de actas de la asamblea. 3º El libro de actas de la Junta de administradores.

⁶¹⁸ Artículo 39: “Para que los libros auxiliares de contabilidad, llevados por los comerciantes, puedan ser aprovechados en juicio por éstos, han de reunir todos los requisitos que se prescriben con respecto de los libros necesarios.”

⁶¹⁹ Artículo 94, primer aparte: “Dependientes son los empleados subalternos que el comerciante tiene a su lado para que le auxilien en sus operaciones obrando bajo su dirección.”

⁶²⁰ Artículo 917: “Podrá ser declarada culpable la quiebra: (*omissis*) 6º Si no hubiere llevado libros de contabilidad o de correspondencia, o no conservare la correspondencia

Así, el artículo 34 del Código de Comercio dispone que en el libro Diario deben asentarse, día por día, las operaciones que haga el comerciante, de modo que cada partida exprese claramente quién es el acreedor y quién el deudor, en la negociación a que se refiere, o se resumirán mensualmente, por lo menos, los totales de esas operaciones siempre que, en este caso, *se conserven todos los documentos que permitan comprobar tales operaciones, día por día*. Obsérvese que aquí ya hay una primera e importante mención a los documentos que soportan los registros contables y acrecientan su valor probatorio, pues como veremos más adelante, dicho asiento no es una representación aislada de un hecho, sino un registro que se encuentra respaldado por otros documentos con su propio valor probatorio, pero que siempre deben ser evaluados como formando una *unidad* con los libros.

El libro de Mayor agrupa las cuentas en forma sistemática y no en orden cronológico, como lo hace el libro de Diario. En cuanto al libro de Inventarios, el artículo 35 del Código de Comercio dispone que todo comerciante, al comenzar su giro y al fin de cada año, debe hacer una descripción estimatoria de todos sus bienes, tanto muebles como inmuebles y de todos sus créditos, activos y pasivos, vinculados o no a su comercio. Este libro debe cerrarse con el balance y la cuenta de ganancias y pérdidas; y ésta debe demostrar con *evidencia y verdad* los beneficios obtenidos y las pérdidas sufridas, haciendo mención expresa de las fianzas otorgadas, así como de cualesquiera otras obligaciones contraídas bajo condición suspensiva con anotación de la respectiva contrapartida.

No hay duda de que el libro de inventario no es un registro del “inventario” del comerciante, es decir, de sus bienes que no son activos fijos, sino que están destinados a la venta. En realidad, se trata del libro mercantil más importante, como bien afirman HEVIA y GIGANTI: “Solo queda que el comerciante revele mediante el libro de inventarios, la totalidad de sus bienes, derechos y obligaciones como estructura de su situación patrimonial, incluido el valor corriente de su participación. tal informe contable es una revelación estimatoria de la situación financiera de la entidad en marcha el cual debe incluir bienes, tanto muebles como inmuebles y de todos los créditos, activos y pasivos, vinculados o no a la actividad de comercio. Esta representación debe concluirse con la elaboración del balance general o estado de situación financiera el cual debe indicar todas las partidas contables representativas de los activos, pasivos y estructura de capital, además del resultado operacional bien se trate de ganancia o pérdida como consecuencia de los ingresos, las inversiones y los gastos operativos (...) en el libro de inventarios se estampa la situación financiera de la entidad mercantil a una fecha determinada. Su preparación y revelación al

que se le hubiere dirigido, o no hubiere hecho inventario, o si sus libros y correspondencia estuvieren incompletos o defectuosos, o no apareciere de ellos el verdadero estado de sus negocios, sin que haya fraude.” Artículo 918: “Será declarada fraudulenta la quiebra, si el quebrado ha ocultado, falsificado o mutilado sus libros, o sustraído u ocultado el todo o parte de sus bienes, o si por sus libros o apuntes, o por documentos públicos o privados, se ha reconocido fraudulentamente deudor de cantidades que no debe.”

comienzo y final del ejercicio económico permite evaluar la evolución del patrimonio y la aplicación de las fuentes de financiamiento en el transcurrir operativo de la actividad económica. Al comienzo del ejercicio económico se devela un patrimonio frente a los planes de los dueños del negocio y su acrecentamiento o disminución por ejecución del objeto económico solo se determinará y mostrará al final del mismo. En consecuencia, al final del ejercicio económico el libro de inventarios debe incluir tanto el balance general como el efecto proveniente de las partidas contables integrantes del estado de resultados. Es decir, tanto el patrimonio como su afectación positiva o negativa por los beneficios obtenidos o las pérdidas sufridas durante el ejercicio económico. La revelación del estado de situación financiera y del estado de resultados en el libro de inventarios debe ser posterior a su presentación por los administradores al comisario para su revisión en concreción de sus labores de vigilancia y control.”⁶²¹

La fiabilidad de los libros es garantizada además por las características extrínsecas de los asientos respectivos y la forma en que la ley ordena que tales asientos sean efectuados. De acuerdo con el artículo 36 del Código de Comercio, está prohibido alterar el *orden cronológico* y la *fecha* de los asientos, con lo cual se asegura un registro temporal diacrónico y fidedigno que impide la manipulación u ocultamiento de la oportunidad en que los actos de comercio han tenido lugar.

Esta prohibición, como se comprende, es muy importante a los fines tributarios, pues los libros correctamente llevados arrojan información muy útil sobre la ocurrencia del hecho imponible a los fines de diversos tributos, en particular para establecer el elemento *temporal* del hecho imponible y el momento del nacimiento exacto de la obligación tributaria. Si bien el comerciante no puede oponer a la Administración Tributaria como prueba de la ocurrencia del hecho imponible en determinada fecha, los asientos que él mismo ha hecho, resulta que la Administración Tributaria tampoco puede utilizar los libros como prueba sólo de aquello que le favorece o que perjudica al contribuyente; es decir, desde el instante en que la Administración Tributaria utiliza el libro de comercio como prueba, tiene que aceptar de él lo que beneficia a su pretensión recaudatoria, pero también lo que no, por aplicación de la regla establecida en el artículo 38 del Código de Comercio y los principios de *unidad* y *comunidad* de la prueba. Además, si la Administración Tributaria rechaza como válido el asiento en los libros a los fines de establecer la verificación del hecho imponible, debe contar entonces con una prueba que infirme el asiento, es decir, que contradiga su certeza.

También la ley prohíbe dejar espacios en *blanco* en el cuerpo de los asientos o a continuación de los mismos, para evitar inserciones o agregados maliciosos que ofrezcan una versión alterada o falsa de la operación llevada a cabo. De igual forma

⁶²¹ HEVIA, B. – GIGANTI, E. “La ruptura normativa entre el Código de Comercio y el Impuesto sobre la Renta. Una propuesta de interpretación evolutiva.” *XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Patologías del Sistema Tributario Venezolano*. AVDT, Caracas, 2019.

y con el objeto de que el asiento sea pulcro y diáfano, y presente información inteligible que no se preste a confusión alguna, está proscrita la posibilidad de realizar anotaciones al margen, interlineaciones, raspaduras y enmendaduras o borrar en un todo o en parte el asiento correspondiente. Por último, a los fines de preservar la diacronía de los libros, se prohíbe a los comerciantes que arranquen hojas, alteren la encuadernación o foliatura o mutilen alguna parte de los libros. Si bien es cierto que la digitalización de la contabilidad podría en principio facilitar su manipulación, debe tenerse en cuenta que los asientos se soportan en comprobantes y que, además y como se verá enseguida, existe un control cruzado con respecto a la información registrada en los libros, porque esa misma información consta en otras fuentes de información. Por ejemplo, el comerciante puede alterar la información en sus libros, pero no puede alterar la contrapartida de esa información que está en manos de un tercero, como ocurre por ejemplo con los estados de cuenta bancarios.

No hay requisitos siquiera parecidos para los documentos privados en general, salvo cuando estos son objeto de autenticación ante notario público y dejan por lo tanto de ser simples documentos privados, para convertirse en documentos *auténticos* o *autenticados*. Teniendo en cuenta estas formalidades que dificultan la alteración y manipulación de la información contenida en los libros, es posible afirmar que, cuando éstos cumplen con dichas formalidades, sin duda hay en ellos una *pretensión más fuerte de veracidad*.

Otra peculiar característica de los libros de comercio que acrecienta su valor probatorio y su fidelidad es que los mismos deben permanecer, por regla general, en el domicilio del comerciante, quien tiene una obligación de custodia sobre los mismos para garantizar que no se extravíen o que no sean alterados o manipulados en forma alguna por terceros.

El artículo 42 del Código de Comercio dispone que en el curso de una causa puede el Juez ordenar, aun de oficio, la presentación de los libros de comercio, pero sólo para el examen y compulsas de lo que tenga relación con la cuestión que se ventila, lo cual debe designarse previa y determinadamente.

Además y de acuerdo con lo establecido en el artículo 44 del Código de Comercio, esta obligación de conservación y custodia se prolonga por un lapso de diez años contados a partir del último asiento, de lo que se sigue que los libros son el registro más relevante de las operaciones del comerciante, pues de otro modo no se obligaría al comerciante a conservarlos por un plazo tan extenso, que coincide con el plazo ordinario de prescripción de las obligaciones mercantiles y que supera incluso el lapso ordinario de prescripción de las obligaciones tributarias (siempre que el hecho imponible hubiere sido declarado).

Por otro lado, no puede obligarse a un comerciante a trasladar sus libros fuera de su oficina mercantil, pudiendo someterse el examen o compulsas, a un Juez del lugar donde se llevaran los libros. Esta previsión pretende asegurar que terceros ajenos al comerciante no puedan alterar los libros de comercio; y la misma revela además que los libros son una fuente preciada de información que debe mantenerse en todo momento a buen resguardo; si no fuera así, el legislador no se habría ocupado

de prescribir que los libros deben estar en el domicilio del comerciante, es decir, donde se encuentra el asiento principal de sus negocios e intereses, que además suele ser (aunque no necesariamente es) coincidente con el domicilio fiscal (artículos 31 y 32 del Código Orgánico Tributario).

Además de estas formalidades establecidas por el Código de Comercio, resulta que el contenido de los libros no está exento de supervisión y control. El primer control sobre los libros del comerciante es cruzado, pero obviamente en cuanto concierne a sus negocios con otros comerciantes. El asiento realizado por un comerciante en una negociación con otro comerciante debe tener un asiento equivalente, pero de sentido inverso, en los libros del otro comerciante. Esa es la razón por la cual, y como una excepción al principio *nemo sibi adscribit*, los libros hacen prueba entre comerciantes de acuerdo con lo que establece el artículo 38 del Código de Comercio: “Los libros llevados con arreglo a los artículos anteriores podrán hacer prueba entre comerciantes por hechos de comercio. Respecto a otra persona que no fuere comerciante, los asientos de los libros sólo harán fe contra su dueño; pero la otra parte no podrá aceptar lo favorable sin admitir también lo adverso que ellos contengan.” Lo propio establece el artículo 1.377 del Código Civil, conforme al cual: “Los libros de los comerciantes hacen fe contra ellos; pero la parte contraria no podrá aceptar lo favorable sin admitir también lo adverso que ellos contengan”. Lo normal es que los libros coincidan, y si no es así alguno de los asientos es falso naturalmente. Pero si ambos asientos coinciden, debe tenerse por cierto lo que ha sido asentado por ambos comerciantes, salvo que exista una prueba irrefutable que lo desvirtúe.

Otro medio de control sobre los libros, y de importancia superlativa (al menos en la norma) es el que prevé el artículo 108 del Código de Comercio, el cual establece con claridad que los *comisarios* nombrados conforme a lo dispuesto en el artículo 287, tienen un *derecho ilimitado de inspección y vigilancia* sobre todas las operaciones de la sociedad y en concreto pueden examinar los *libros*, la correspondencia y, en general, todos los documentos de la compañía.⁶²² Podría decirse que, en principio, ningún documento privado está sometido a esta revisión ilimitada por un tercero. El hecho de que en la práctica los comisarios no ejerzan esta facultad, no le resta importancia a lo que ella significa, y es que los libros de comercio son un

⁶²² Como acertadamente refiere el profesor MORLES HERNÁNDEZ, el régimen de control de la sociedad está estructurado por el Código de Comercio alrededor de la figura del comisario (fiscalización privada), de un leve grado de fiscalización del accionista y de una fiscalización judicial de carácter nominal (...). El comisario tiene facultades para hacer observaciones y dar consejos a los administradores. Estas facultades se derivan, de modo virtual, de las funciones que tienen a su cargo y por las cuales pueden -en forma ilimitada- vigilar todas las operaciones de la sociedad (artículo 309) y velar porque los administradores cumplan con la ley y con los estatutos. No tendría sentido otorgar un derecho tan extenso al comisario para limitar su función a ser un simple informante de la asamblea, rol que podría cumplir eficazmente con un examen a posteriori de actuaciones y documentos.” MORLES HERNÁNDEZ, A. *Curso de Derecho...Cit.* T. II, pp. 1425-1426.

registro que debe ser confiable y fidedigno, pues está previsto en la ley que un tercero independiente de los administradores del negocio tiene un poder ilimitado de revisión sobre éstos.

Por otro lado y de conformidad con el artículo 291 del Código de Comercio, cuando se abriguen fundadas sospechas de graves irregularidades en el cumplimiento de sus deberes por parte de los administradores y falta de vigilancia de los comisarios, un número de socios que represente la quinta parte del capital social podrá denunciar los hechos al Tribunal de Comercio, acreditando debidamente el carácter con que proceden y el tribunal competente puede ordenar, entre otras cosas, la inspección de los libros de la compañía.

Lo expuesto en los párrafos precedentes permite concluir que los libros de comercio son una categoría especial de documentos, sometidos a unas formalidades especiales y estrictas para su puesta en uso, así como para su adecuada llevanza y conservación, cuyos asientos tienen soporte en los comprobantes de la contabilidad. Además, están sometidos a varios tipos de controles, uno cruzado, con los libros de otros comerciantes y con los libros especiales de compras y de ventas del Impuesto al Valor Agregado, y otro externo, realizado por personas distintas a quienes los han elaborado (*i.e.* comisario y juez de comercio). Esto comporta de suyo que los libros de comercio no son simples documentos privados, sino documentos con un valor probatorio superior, con una pretensión mayor de certeza que la que puede predicarse de otros instrumentos que no están sujetos a las mismas formalidades y controles. La caracterización de los libros de comercio como simples documentos privados, es una falacia de accidente inverso que omite considerar las características especiales y diferenciadoras de los libros de comercio.

No entenderlo así supone desatender todas las normas que dotan a los libros de características singulares que apuntan, todas ellas, a su *fidelidad*. También es una falacia *secundum quid* afirmar que los libros sólo hacen prueba contra el comerciante, porque como hemos visto, no siempre es así. Puede afirmarse sin lugar a dudas que los libros de comercio son la prueba fundamental de las operaciones del comerciante.

(b) *La contabilidad*

Con el objeto de facilitar nuestro análisis, hemos estudiado primero los libros de comercio en tanto que *objetos materiales* que permiten el registro ordenado de las operaciones económicas, para dedicarnos ahora al examen de la *contabilidad* como *metodología* de registro; porque en ambos casos existen formalidades que se dirigen a acrecentar la confiabilidad y el valor probatorio de la información.

(b.1) *Intento de definición*

La contabilidad es el registro ordenado de los movimientos económicos y financieros de una entidad, a través de la unidad básica de registro que es la denominada *cuenta*. El propósito de la contabilidad es ofrecer información razonada, en

base a registros técnicos, de las operaciones realizadas por un ente privado o público, en fechas y períodos determinados.⁶²³

Dice el profesor ROMERO-MUCI que: “La contabilidad es un medio de comunicación o de transmisión de información sobre aspectos de la situación patrimonial de un sujeto. Permite emitir y comprender un número ilimitado de mensajes al respecto (*universalidad semántica*). Tiene un propósito fundamentalmente práctico: ofrecer información útil para la toma de decisiones económicas. Concretamente, la toma de decisiones empresariales.”⁶²⁴ Puede definírsele también como un sistema de registro, resumen, análisis, verificación y reporte de transacciones comerciales y financieras, de una entidad económica en un período determinado.

(b.2) *¿Qué tipo de prueba es la contabilidad?*

La contabilidad forma parte del género de la prueba documental. En un sentido muy amplio, el *documento* es un objeto elaborado por el hombre que puede ser aprehendido mediante el uso de los sentidos y que tiene la capacidad de hacer una representación *histórica*⁶²⁵ e *indirecta*⁶²⁶ de un hecho. Los documentos pueden ser declarativos-representativos, cuando contengan una declaración de quien lo crea, lo otorga o lo suscribe (e.g. la prueba por escrito regulada en los artículos 1.355 y siguientes del Código Civil y 429 y siguientes del Código de Procedimiento Civil) o pueden ser únicamente representativos, cuando no contienen ninguna declaración (e.g. planos arquitectónicos, fotografías, partituras musicales y cualquier otro documento que contenga imágenes, dibujos, cuadros, gráficos, etc.).

En este sentido, y como expresamos anteriormente, la contabilidad es un sistema de registro creado por el hombre, con el objeto de representar, en forma indirecta e histórica, las transacciones comerciales y financieras de una entidad económica en un período de tiempo determinado. Es un documento *declarativo-representativo*, porque no sólo contiene un registro cronológico de cifras, sino también de cuentas o partidas que asignan una cualidad y características específicas a los elementos incluidos en ellas, que son precisamente la fuente de la información útil que provee la contabilidad.

⁶²³ REDONDO, A. *Curso práctico de contabilidad general y superior*. T. I, Centro Contable Venezolano, Caracas, 2004, pp. 1-2.

⁶²⁴ ROMERO-MUCI, H. *El derecho y el revés de la contabilidad*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios No. 94, Caracas, 2011, p. 9.

⁶²⁵ La prueba histórica, por oposición a la prueba *crítica*, contiene la representación de un hecho acaecido en la realidad. Se le llama histórica porque el órgano decisor actúa como un historiador que reconstruye los hechos ocurridos a partir de la información que le suministra la prueba. *Vid.* DEVIS ECHANDÍA, H. *Teoría General de la Prueba...Cit.* T. I, p. 527.

⁶²⁶ La prueba indirecta es aquella en la cual el objeto que es percibido (en nuestro caso el documento) es distinto del hecho que se prueba (que, en el caso del documento, podría ser un contrato, un testamento, la declaración del hecho imponible) *Vid.* DEVIS ECHANDÍA, H. *Teoría General de la Prueba...Cit.* T. I, p. 520.

Esa asignación de significado que se concede a cada elemento requiere un conocimiento previo y el cumplimiento de unas reglas generalmente aceptadas y de obligatoria observancia. La contabilidad no es pues un simple registro de datos numéricos, sino un registro *cuantitativo y cualitativo* de datos sobre las vicisitudes económicas y financieras de la entidad económica. Se trata entonces de *declaraciones* que revelan la situación en el tiempo de los diferentes elementos que integran el activo, el pasivo y el patrimonio de una entidad económica.

Por eso tiene razón ROMERO-MUCI cuando destaca la cualidad dual de la contabilidad como lenguaje y como sistema de información. Con respecto a lo primero, expresa que: “El lenguaje contable es un vehículo del pensamiento, de los conceptos que a su vez son signos que conducen a la representación de [la] realidad a la que se refieren: *la razonabilidad de la situación patrimonial un ente económico*”. En cuanto a lo segundo, señala que: “La contabilidad transforma *datos en información* (hechos económicos) y los recoge asignándole significados y valoraciones económicas (hechos contables), según un orden técnico que condiciona el actuar. Se consigue así obtener la información contable que sintetiza hechos y presenta una información inteligible para los usuarios, concretada en documento denominados, estados contables.”⁶²⁷

(b.3) *¿La contabilidad es prueba o es un medio de prueba?*

Hemos dicho antes que la prueba, en sentido estricto, es un dato que suministra información plausible y convincente sobre la ocurrencia de un hecho y que los medios de prueba son los instrumentos arbitrados por el Derecho para que la prueba pueda llevarse al procedimiento o al proceso.

Haciendo uso de esa distinción, podemos afirmar que *la contabilidad es una prueba*, entre otras cosas, de la existencia misma de los registros contables de una entidad económica, de la llevanza de ese registro de acuerdo con las normas legales aplicables y de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, y de la verdad de los asientos efectuados en dicho registro entre comerciantes y en cualquier otro caso, en contra de la entidad que lleva el registro, en virtud del principio *nemo sibi adscribit*; o también en contra de quien pretenda aprovecharse de la información contenida en el libro (incluyendo a la Administración Tributaria), pues en ese caso no puede sólo valerse del contenido que le aprovecha, sino también del que le perjudica⁶²⁸.

Pero la contabilidad, por su carácter de registro realizado de acuerdo con un lenguaje técnico especializado y unas reglas y principios universalmente aceptados, requiere ser traducida a un lenguaje inteligible para el operador jurídico, y esa es la razón por la cual la contabilidad, normalmente, se convierte en objeto de prueba.

⁶²⁷ ROMERO-MUCI, H. *El derecho y el revés... Cit.*, pp. 9-11.

⁶²⁸ Artículo 38 Código de Comercio

La prueba que va a recaer sobre los libros puede materializarse, para que sea conducente, bien mediante una *experticia contable*, según las regulaciones contenidas en los artículos 1422 al 1427 del Código Civil y 451 al 471 del Código de Procedimiento Civil, o a través un *testimonio pericial o de experto*, que es una prueba que puede considerarse regulada en el artículo 337 del Código Orgánico Procesal Penal, y que, en todo caso, a falta de regulación legal, entraría a través de la cláusula general de la libertad probatoria.

Existe una prohibición de exhibición general de los libros contables, cuyas únicas excepciones están en el Código de Comercio y en el Código Orgánico Tributario. En el caso tributario, de acuerdo con el artículo 137.3, la Administración tributaria puede exigir a los contribuyentes, responsables y terceros la *exhibición* de su contabilidad y demás documentos relacionados con su actividad, así como que proporcionen los datos o informaciones que se le requieran con carácter individual o general. Por su parte, el artículo 137.12 faculta a la Administración Tributaria para practicar inspecciones y fiscalizaciones en los locales y medios de transporte ocupados o utilizados a cualquier título por los contribuyentes o responsables.

La facultad conferida por la norma se refiere a la posibilidad de que la Administración Tributaria exija al administrado la exhibición de libros y demás documentos relacionados con su actividad. Es importante advertir que la exhibición de los libros y demás documentos relacionados con la actividad del contribuyente, no necesariamente implica la entrega física de los mismos (salvo por lo que respecta a los libros corporativos de asamblea, accionistas y juntas, que nuestra rezagada legislación exige que existan físicamente y que además estén sellados por el Registrador o el Juez de Comercio).

El artículo 134 establece con claridad que la Administración Tributaria puede utilizar medios electrónicos o magnéticos para *recibir*, *notificar* e *intercambiar documentos*, declaraciones, pagos o actos administrativos y *en general cualquier información*, de lo que se sigue que los documentos relacionados con la actividad económica del sujeto pasivo perfectamente pueden estar digitalizados. Por su parte los artículos 137.7, 138, párrafo único, y 151.3, dejan claro que la contabilidad y los documentos con relevancia tributaria, pueden estar registrados en medios magnéticos o similares. Lo relevante es que esos documentos sean accesibles para la Administración Tributaria, porque lo contrario se produciría la infracción prevista en el artículo 101.12 del Código Orgánico Tributario, que consiste en destruir, alterar o no conservar los medios magnéticos y electrónicos del respaldo de la información de las facturas, otros documentos y demás operaciones efectuadas o no mantenerlos en condiciones de operación o accesibilidad. Impedir el acceso a la información puede ocasionar además una intervención del Resguardo Nacional Tributario, al cual los artículos 151.2 y 151.3 del Código Orgánico Tributario, le confieren competencia para intervenir libros, documentos, archivos y sistemas o medios telemáticos objeto de la visita fiscal, y tomar las medidas de seguridad para su conservación y tramitación ante el órgano competente.

Es bueno aclarar que la exhibición puede abarcar todos los libros contables y auxiliares, así como los libros corporativos; pero con respecto al resto de los docu-

mentos, sólo puede ser exigida con respecto a aquellos que tengan que ver con información y datos relevantes o con trascendencia a los fines tributarios.

En todo caso, la entidad propietaria de los registros contables sí puede promoverlos en el procedimiento administrativo o en el proceso judicial (o arbitral), sólo que corriendo el riesgo de que la prueba promovida sea inconducente, porque no es idónea o capaz de generar convicción alguna en el órgano decisor, que no tiene por qué contar con los conocimientos necesarios para leer, entender e interpretar el lenguaje contable. De hecho, el artículo 124 del Código de Comercio dice claramente que las obligaciones mercantiles y su liberación, se prueban, entre otros documentos, con los libros mercantiles; pero, repetimos, el problema no es si el libro contable es o no prueba, porque desde luego que lo es, sino si en un caso concreto pueda ser una prueba *conducente* o capaz de ilustrar la convicción del órgano decisor.

Para esos fines, justamente, suele acudir con frecuencia a la prueba de *expertise contable*, de la cual nos ocuparemos separadamente sobre la cual conviene hacer una muy breve referencia.

(b.4) Control y contradicción

Hemos dicho que cada una de las partes tiene la posibilidad de promover y evacuar pruebas, pero también de oponerse a la admisión de las pruebas manifiestamente ilegales, impertinentes o inconducentes de la parte contraria, así como intervenir en la evacuación de cada prueba y, por supuesto, *contraprobar*, es decir, promover y evacuar pruebas que infirmen las pruebas de la parte contraria. Dada la naturaleza de los libros contables, el control y contradicción de esta prueba, debe llevarse a cabo por alguno de los siguientes mecanismos:

- i. Mediante *tacha de falsedad* si lo que se alega es que los libros o un asiento contenido en los mismos, ha sido falsificado o tiene alternaciones materiales que lo hacen falso (los supuestos de falsedad material están en el artículo 1.381 del Código Civil).
- ii. A través de la prueba de la *simulación*, si lo que se alega es que hay una *falsedad ideológica*, porque el libro contiene declaraciones que no se corresponden con la verdad; por ejemplo, el comprobante a partir del cual se hizo el asiento (*e.g.* factura no fidedigna) es falso o lo que dice el asiento no coincide en lo absoluto con el soporte.
- iii. Y por último, mediante la contraprueba que evidencia que lo asentado no es lo que ha debido registrarse en libro, porque se omitieron datos relevantes que han debido ser tomados en cuenta.

Sobre este particular, consideramos particularmente valioso el aporte hecho por ROMERO-MUCI a quien citamos *in extenso*, por la claridad de su exposición:

En primer lugar, explica que cualquier falsedad imputable a los *libros* (material o ideológica) tiene que ser demostrada mediante prueba en contrario, quedando a

salvo la relativa a su legalización, la cual, como tal declaración de una autoridad pública, sólo es susceptible de tacha de falsedad (artículo 1380 del Código Civil)⁶²⁹.

Luego, en lo que respecta a las falsedades producto de errores y omisiones de anotación hechas por comerciante y que no haya sido salvadas por él en la forma prevista en el artículo 37 del Código de Comercio, visto que los libros también tienen efectos confesorios, las declaraciones de conocimiento contenidas en los asientos y registros contables, pueden ser revocadas mediante la prueba de error de hecho (artículo 1404 del Código Civil)⁶³⁰.

Siguiendo esa misma línea de pensamiento aclara que, de acuerdo con el artículo 1382 del Código Civil, las *falsedades ideológicas relativas a los hechos económicos referidos en la contabilidad* tendrían que ser impugnadas mediante la acción de simulación o mediante las excepciones que se refieran al acto objeto de fraude o dolo, para demostrar el engaño referido al acto y consecuentemente su nulidad y la falsedad ideológica del documento. Del mismo modo puede impugnarse ante el juez penal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 del Código Orgánico Procesal Penal, con el fin de perseguir el ilícito penal.⁶³¹

(b.5) Valor probatorio

La contabilidad no es una prueba tasada, de modo que su valoración debe hacerse conforme al sistema de la sana crítica. La contabilidad en sentido lato, es decir, comprensiva tanto de los libros y registros, como de la técnica a través de las cuales se hacen dichos registros, debe ser valorada en su conjunto y atendiendo a las formalidades que se aplican en cada caso.

Es cierto que estas formalidades no suponen que los asientos ofrecen certeza absoluta, porque como bien afirma ROMERO-MUCI: “El mapa del derecho de la contabilidad en nuestro país, es la de un complejo normativo disperso, fraccionado e indeterminado de regulaciones sobre la contabilidad, fundamentalmente deferido a contextos implícitos por reenvíos normativos, que hacen imprecisa e incierta las reglas de la contabilidad y su aplicación. Sólo existen reglas generales muy escuetas en el Código de Comercio sobre la forma de llevar los Libros de Contabilidad declarados obligatorios y salvo sectores económicos específicos como el de las entidades financieras, de seguros y del mercado de valores, en ausencia de regulación expresa, se permite una libertad de métodos para cuantificar y presentar la información financiera que, en principio, sólo es obligatoria para los comerciantes.”

El profesor MORLES HERNÁNDEZ señala que: “El valor probatorio de los libros de comercio de controversia tradicional: por una parte, se propugna la necesidad de reconocer, por razones de interés público, un apartamiento del principio según el cual a nadie le es permitido crearse una prueba escrita en beneficio propio, partien-

⁶²⁹ ROMERO-MUCI, H. *El derecho y el revés... Cit.*, p. 91

⁶³⁰ *Idem.*

⁶³¹ *Idem.*

do del hecho de que los comerciantes casi dan sello de autenticidad a sus registros contables en razón de los recíprocos asientos que se producen. Además, las previsiones legales sobre las formalidades de la contabilidad y de los libros se dirigen a garantizar que cada asiento se contemporáneo al acto registrado y a que el respectivo asiento quede incólume y no pueda ser alterado; por otra parte, se objeta que se pueda llegar a establecer diferencias entre los documentos privados y se asigne a un grupo de ellos un valor especial. El libro de comercio, según esta posición, no se diferencia en nada de cualquier documento privado. Cuando más, las formalidades extrínsecas podrán asignar al libro una presunción de mayor credibilidad pero no cambiará su carácter de escrito privado.”⁶³²

Sin embargo, es preciso convenir en que los asientos contables no se pueden tomar como un conjunto de anotaciones aisladas hechas de cualquier forma en un simple documento privado. Existen numerosos argumentos que fundamentan el valor probatorio de los libros y que obligan a tener por fidedigna, salvo prueba en contrario, la información allí contenida, al menos: (a) en contra del propio comerciante; (b) en las transacciones entre comerciantes, o (c) cuando un no comerciante -incluyendo a la Administración Tributaria- pretenda aprovecharse de la información contenida en ellos, en cuyo caso debe aceptar el contenido del libro *integralmente*, tanto en aquello que le conviene como en aquello que no. Pero veamos seguidamente por qué afirmamos que los libros contables y sus comprobantes tienen un valor probatorio más acentuado del que suele asignársele.

(i) En primer lugar, los libros, en tanto que elementos materiales que permiten el registro de las operaciones del comerciante, sólo pueden ser utilizados cuando han sido habilitados por la autoridad competente (Registrador Mercantil, juez mercantil, o juez de más alto rango de la localidad), mediante su debido sellado al inicio del libro respectivo y en cada folio del mismo.

Es verdad, como bien afirma ROMERO-MUCI, que: “(...) la nota que debe estampar el Registrador Mercantil o en su caso el Juez de Comercio (también llamado acto de “legalización de los libros”), que se coloca en el primer folio sobre el número de estos en los libros de inventario y diario, con su firma, fecha y sello de la oficina, como condición de eficacia de dichos objetos probatorios y, como acto de documentación, no lo convierte en documento público. La del Registrador sólo hace fe pública, y es una atestación de que esos son los libros del comerciante de que se trata, de su extensión en número de páginas y la fecha y lugar de la certificación.”⁶³³

Pero la realidad es que esta suerte de certificación *individualiza* el libro y le confiere una *identidad*, en el sentido de que es *ese* libro sellado pertenece a un comerciante en particular y es el *único* libro válido (de Mayor, Diario o Inventario) para registrar sus operaciones, al menos hasta que sea totalmente utilizado. Siendo así, debe entenderse, salvo prueba en contrario, que no hay *duplicidad* de registros,

⁶³² MORLES HERNÁNDEZ, A. *Curso de Derecho...Cit.*, T. I, pp. 400-401.

⁶³³ ROMERO-MUCI, H. *El derecho y...Cit.* p. 92

lo que impide o dificulta la manipulación dolosa de la información a través de la creación de registros paralelos, que exhiben distintas realidades, según los fines que se persigan.

Esta característica de los libros mercantiles es extraordinariamente importante, porque los convierte en la *única* fuente autorizada para registrar la información contable del comerciante. Es decir, puede que existan otros medios de los cuales pueda obtenerse información sobre el movimiento económico de la empresa, pero los libros son la fuente primordial donde tales movimientos *tienen* que estar registrados.

(ii) Los libros deben cumplir una serie de formalidades prescritas por el Código de Comercio en cuanto a la forma de su llevanza, la mayoría de las cuales apuntan o propenden a lograr la mayor fidelidad posible en cuanto a la información ofrecida en los respectivos asientos.

Los libros permiten conocer tanto en forma cronológica (Libro de Diario), como analítica (Libro de Mayor) los hechos registrados. Es decir, estos representan el cuándo, el qué y el cómo de las operaciones del comerciante y tales datos no pueden desconocerse, sin presentar evidencia de la falsedad o incorrección del registro. El forjamiento de los libros, aunque siempre es posible y ha ocurrido incluso a nivel de grandes corporaciones transnacionales, con la complicidad o al menos la lenidad, de reguladores y auditores externos⁶³⁴, es una apuesta peligrosa debido a que el asiento contable debe tener siempre un asiento espejo de sentido contrario en otro registro, sin contar además con la información que deriva de los comprobantes respectivos, que en muchas ocasiones no sólo están en manos del comerciante, sino también de terceros que se relacionan con él (*e.g.* facturas, contratos, entre otros).

(iii) Por otro lado, y esto es crucial, la información registrada en los libros no es aislada, es decir, no depende sólo de lo que desea transcribir quien hace el registro en el asiento respectivo. Los libros no son documentos autosuficientes ni pueden ser analizados, desde el punto de vista probatorio, prescindiendo de sus comprobantes.

La realidad es que los libros se alimentan normalmente de hechos que ya están registrados en otros medios de prueba, y en estos casos existe una conexión inescindible que el operador jurídico no puede soslayar. Este aserto es reconocido de manera expresa en el artículo 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con el cual: “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 éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos.”

⁶³⁴ Tal como ocurrió en el famoso caso de ENRON donde los ejecutivos de la empresa “cocinaron los libros” y ello provocó la caída de una de las cinco firmas de auditoría más importantes del mundo (Andersen): [https://money.cnn.com/2002/01/14/companies/enron/index.htm#:~:text=WAS-HINGTON%20\(CNN\)%20%2D%20Top%20Enron, and%20investors%20%2D%20%20gathe-red%20steam](https://money.cnn.com/2002/01/14/companies/enron/index.htm#:~:text=WAS-HINGTON%20(CNN)%20%2D%20Top%20Enron, and%20investors%20%2D%20%20gathe-red%20steam).

Si bien es verdad que el asiento contable es la representación escrita y cuantitativa de un hecho económico, que depende de factores como la forma y la técnica utilizada por quien hace el registro y de su interpretación del hecho que va a ser objeto de transcripción, es importante entender que el asiento está vinculado con otros documentos que también son pruebas del hecho económico registrado. Es cierto como afirma LUIS FIDHEL GONZÁLEZ, que los libros no tienen carácter constitutivo⁶³⁵, en el sentido de que el asiento deja constancia de un negocio jurídico, pero no es el instrumento que da lugar al mismo, como ocurre con un contrato; pero esto no resta valor probatorio a los libros, conforme a lo dispuesto en los artículos 38 y 124 del Código de Comercio y los argumentos que desarrollamos anteriormente.

Si la contabilidad registra un pasivo, ese pasivo deriva probablemente de una cuenta por pagar respaldada a su vez en una factura fiscal que, en sí misma, es un documento con un valor probatorio especial, dadas las formalidades específicas que aplican a este tipo de facturas según la legislación venezolana⁶³⁶. Pero, además, dicha factura ya ha sido objeto de registro en los libros especiales del Impuesto al Valor Agregado, tanto de quien adquirió el bien o recibió servicio (libro de compras), como en el libro de ventas de quien vendió el bien o prestó el servicio (libro de ventas).

Adicionalmente, es muy usual que la factura tenga también sustento en un contrato firmado por las partes, o al menos en un cruce de comunicaciones en las que se hayan pactado las condiciones de la transacción respectiva. Puede ocurrir incluso que el comprobante del asiento sea un documento público, cuando se trata por ejemplo de la adquisición de un inmueble, o de un vehículo automotor. En estos casos particulares y en muchos otros similares, que en realidad constituyen el grueso de la información contable, no puede hablarse de interpretación alguna por parte de quien hace el registro contable, porque el hecho registrado es muy simple, y además está evidenciado en otros documentos, que incluso pueden ser, como se ha dicho, documentos públicos o documentos con un valor probatorio especial asignado por la ley.

⁶³⁵ FIDHEL GONZÁLEZ, L. “Derecho contable: Los libros de comercio.” *Revista Venezolana de Derecho Mercantil. Homenaje al Dr. Pedro Pablo Aguilar*. SOVEDEM, Caracas, 2020, No. 4, pp. 404-405.

⁶³⁶ Actualmente el régimen legal general aplicable a las facturas encuentra su desarrollo en los artículos 53 al 58 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (Gaceta Oficial No. 6.507 Extraordinario del 29 de enero de 2020), 62 al 64 de su Reglamento General (Gaceta Oficial No. 5.363 Extraordinario del 12 de julio de 1999); así como en las normas contenidas la Resolución No. 071, “mediante la cual se determinan las menciones que contendrán las facturas, recibos o comprobantes que los proveedores deben entregar a los consumidores y usuarios, con ocasión de las operaciones comerciales que realicen entre ellos” (Gaceta Oficial No. 37.669 del 10 de abril de 2003) y la Providencia No. 00071, “mediante la cual se establece las Normas Generales de Emisión de Facturas y otros Documentos” (Gaceta Oficial No. 39.795 del 8 de noviembre de 2011).

Predicar que *toda* la contabilidad es una representación imperfecta de la realidad que no puede aspirar la certeza, aunque hasta cierto punto es verdad, podría constituir una generalización apresurada si no se hacen ciertas matizaciones, porque los más frecuentes son los casos como los ejemplificados, donde no existe ninguna otra mejor representación o prueba sobre lo que ha ocurrido, que el registro contable. Además, salvo el supuesto de las pruebas presenciadas por el juez, todas las demás son *representaciones* de la realidad que pueden ser fidedignas, medianamente fidedignas, falsas o simplemente inconducentes. Un documento público, que es una prueba tasada y que tiene valor de plena prueba, porque ha sido registrado ante un funcionario dotado de la potestad de conferirle fe pública, perfectamente podría ser una representación falsa o distorsionada de la realidad, porque la certeza absoluta a veces no existe siquiera en el campo de las ciencias exactas, ni que decir en el de las ciencias sociales.

El conjunto de evidencias que integran los libros contables y sus comprobantes es la mejor prueba posible de los hechos económicos allí registrados. Si no fuere así, entonces cabe preguntarse ¿Cuál es la prueba pertinente y conducente de los hechos económicos relevantes para un negocio o empresa cualquiera? ¿Existe alguna otra forma de representación y registro más válida y fidedigna que la contabilidad y sus comprobantes? Si la respuesta a las anteriores interrogantes es negativa, entonces la pregunta obligada es si debemos abdicar de probar a través de la contabilidad y sus comprobantes. Desde luego que no, la contabilidad y sus comprobantes son la prueba más acabada y fidedigna de las operaciones de una entidad económica; no hay otra prueba mejor y además no es necesaria en la mayoría de los casos.

Por otro lado, y en cuanto concierne a aquellos asientos que implican necesariamente la realización de estimaciones, proyecciones, valoraciones subjetivas, y expectativas plausibles o razonables sobre hechos económicos que pueden afectar en el futuro la situación financiera de la entidad económica, no debe olvidarse que este tipo de asientos se hacen -o deben hacerse- atendiendo a principios y reglas universales que son el producto de la experiencia acumulada durante años, del consenso de los profesionales especializados sobre las mejores prácticas y procedimientos, y de los avances de las ciencias económicas, administrativas y contables. A este respecto señala MORLES HERNÁNDEZ que: “Por otra parte, por encima de las fronteras nacionales, la mayoría de estos principios son aplicados por los contadores públicos de los países más diversos y han llevado a una práctica, en todo similar a las prácticas de la antigua *lex mercatoria* de la Edad Media. Hay, pues, una práctica universal, formada por un conjunto de prácticas nacionales uniformes.”⁶³⁷

Contemplar estos principios y reglas como un simple conjunto de técnicas imperfectas que sólo aspiran -pero no alcanzan nunca- a documentar con un grado aceptable de certeza, la representación de los movimientos económicos y financieros de una entidad pareciera un desprecio injustificado al esfuerzo global de la pro-

⁶³⁷ MORLES HERNÁNDEZ, A. *Curso de Derecho...Cit.*, p. 413.

fesión contable de perfeccionar los principios de aceptación general que orientan y disciplinan su actividad. Si no es la aplicación de estos principios y reglas, el camino adecuado para que la contabilidad y sus comprobantes representen de manera fidedigna las realidades económicas registradas, entonces ¿cuál es el camino a elegir? Si no se puede responder esta pregunta sugiriendo una mejor y más fidedigna técnica de registro, entonces no debe despreciarse la que ya existe y funciona, aunque siempre sea perfectible. Lo que no puede (no debe) ocurrir es que los movimientos económicos y financieros de las entidades económicas, carezcan de un mecanismo de registro y representación en torno al cual existe un consenso sobre su aceptación y validez, pues lo contrario sería el caos y la incertidumbre.

(iv) Como ya se dijo, la información contenida en los libros está sujeta a controles internos por el comisario, y a controles externos bien por el juez, en los casos previstos por el Código de Comercio, bien por auditores externos, en los casos en los cuales la entidad económica es objeto de auditorías externas. Ese control, en especial el interno, está concebido para asegurar la recta administración y gestión de la empresa para salvaguarda de los accionistas y de los terceros que contratan o se relacionan con ésta. Nos parece irrelevante que en la práctica los comisarios no ejerzan los poderes que la ley les confiere, porque lo importante es que pueden hacerlo y los administradores de la compañía están siempre sujetos a ese control y no pueden evitarlo.

El Código de Comercio indica que los comisarios nombrados conforme a lo dispuesto en el artículo 287 tienen un *derecho ilimitado* de inspección y vigilancia sobre todas las operaciones de la sociedad y pueden *examinar los libros*, la correspondencia y, en general, todos los documentos de la compañía. Es decir, los comisarios tienen un poder amplísimo, obviamente sin incurrir en abuso de derecho, para examinar los libros, y esta facultad envuelve, por argumento *a fortiori*, la de constatar la fidelidad de los asientos y hacer las observaciones a que haya lugar.

Este derecho de los comisarios de examinar los libros es incluso susceptible de protección procesal, en caso de que los administradores pretendan obstaculizarlo o impedir su normal ejercicio. Una regulación semejante no puede despreciarse, por el hecho -práctico- de que los comisarios rara vez ejerzan esta facultad. El punto es que tienen un derecho amplísimo, y que los administradores de la compañía están sujetos a ese escrutinio del cual pueden derivarse serias responsabilidades si, por ejemplo, los libros han sido indebidamente manipulados y no reflejan, ocultan o deforman los movimientos económicos y financieros de la entidad. Cuando la ley contiene una regulación como esta, es evidente que quiere tutelar la fidelidad del instrumento sujeto a revisión y control, porque el mismo tiene una importancia superlativa en el ámbito respectivo.

(v) Los tres libros obligatorios de Diario, Mayor e Inventario, aunque cada uno con sus propósitos específicos, tienen elementos y datos en común que permiten constatar la unidad y homogeneidad de la información ofrecida y esa información, como ya quedó anotado, tiene contrapartida y soporte en los comprobantes de la contabilidad y en otros libros especiales, como el de compras y el de ventas del Impuesto al Valor Agregado. Si la información que reportan todos estos registros y

los comprobantes respectivos es uniforme, congruente, y los hechos reportados coinciden ¿cuál sería la razón para restarles valor probatorio? Reducir los libros de comercio a simples documentos privados, es un craso error. La contabilidad y sus comprobantes son una prueba especial, con sus propias características, que sin la menor duda tiene un mayor valor probatorio que un simple documento privado, y eso debe estar en la mente del órgano decisor al aplicar las reglas de la sana crítica para establecer el mérito probatorio de la misma.

(vi) En cuanto a los principios y reglas que deben seguirse para registrar la información pertinente en los libros contabilidad, es importante advertir que, como lo ha reconocido la doctrina, ha habido una irrupción del Derecho Tributario en el Derecho Mercantil en cuanto a la contabilidad y a la información contable se refiere⁶³⁸, que por supuesto tiene efectos importantes en el valor probatorio de ambas.

De conformidad con el Boletín de Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, número cero, versión cinco (“BA-VEN-NIF-0”)⁶³⁹ que regula el proceso de adopción y aplicación, como principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, de las Normas Internacionales de Información Financiera (“NIIF”) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (en los sucesivos el “IASB”, por su acrónimo en inglés), se entienden como *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela* (denominados “VEN-NIF” por expresa disposición del BA-VEN-NIF-0): (i) los Boletines de Aplicación (“BA VEN-NIF”) y (ii) las NIFF adoptadas para su aplicación en Venezuela, los cuales serán de uso *obligatorio* para la preparación y presentación de información financiera para los ejercicios que se inicien después de su aprobación, a menos que se indique expresamente su fecha de aplicación.^{640 641}

⁶³⁸ HEVIA ORTIZ, B.S. “Régimen jurídico de la contabilidad mercantil en Venezuela”. *Revista Venezolana de Derecho Mercantil. Homenaje al Dr. Pedro Pablo Aguilar*. No. 4, SOVEDEM, Caracas, 2020, p. 330-331.

⁶³⁹ BA-VEN-NIF-0, versión 5, “Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera”, emitido por el Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela en marzo de 2011 y publicado originalmente el Boletín Oficial Informativo de la FCCPV el 01 de agosto de 2012 (BO-00010) y posteriormente en formato separado en la página web de la FCCPV el 30 de enero de 2013 (BA VEN-NIF-0-2011-MAR-19).

⁶⁴⁰ Parágrafo 12 del BA-VEN-NIF-0.

⁶⁴¹ Sobre la importancia de estas normas en el ámbito tributario venezolano, consúltese: CASTILLO CARVAJAL, J.C. “Apostillas respecto de las implicaciones tributarias derivadas de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).” *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2007, No. 115 / SOL GIL, J – RODRÍGUEZ, N. “Relaciones, discrepancias y conflictos del Derecho tributario venezolano con la ciencia contable y las normas internacionales de información financiera.” *Revista de Derecho Tributario*. No. 153, AVDT, Caracas, 2017.

De acuerdo con el BA-VEN-NIF-0, el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos en Venezuela está en la obligación de señalar en un BA VEN-NIF los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela vigentes, el cual se deberá actualizar en la oportunidad de incorporación, modificación o eliminación de algún BA VEN-NIF o NIIF.

Dicho mandato tuvo su concreción en el BA-VEN-NIF-8, cuya versión actual data del 15 de febrero de 2020⁶⁴².

Ha señalado con razón HEVIA ORTIZ que como consecuencia de la: “parálisis en la legislación mercantil se han incorporado en la legislación impositiva definiciones, métodos y reenvíos normativos a las normas contables para la interpretación y aplicación de los tributos. Ello ha derivado en la juridificación de la contabilidad mercantil como plena institución jurídica en las disposiciones tributarias”. Indica asimismo que: “el mandato del legislador en torno a la aplicación de los principios contables de aceptación general, actualmente los VEN-NIF dada su incorporación en los supuestos de las normas tributarias, se encuentra en varias disposiciones de [I] Código Orgánico Tributario, la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento”.⁶⁴³

Se refiere HEVIA ORTIZ a las disposiciones contenidas en el artículo 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con el cual los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, es decir, conforme a VEN-NIF, los libros y registros determinados en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento y otras leyes, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan.

Asimismo, los artículos 64 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 206 del Reglamento, conforme a los que la *renta neta* a los fines del gravamen proporcional a los dividendos es la que apruebe la Asamblea de Accionistas y que derive de los estados financieros elaborados de acuerdo con VEN-NIF. El artículo 93 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual dispone que se consideran activos y pasivos no monetarios, según el caso, las partidas del Balance General del contribuyente que por su naturaleza o características son susceptibles de protegerse de la inflación y en tal virtud generalmente representan valores reales superiores a los históricos, de conformidad con lo señalado en la Ley y por VEN-NIF, salvo disposición en contrario de esta Ley.

⁶⁴² BA-VEN-NIF-8, versión 7, “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF)”, aprobado en fecha 15 de febrero de 2020 por el Directorio Nacional Ampliado Extraordinario de la FCCPV.

⁶⁴³ HEVIA ORTIZ, B.S. “Régimen jurídico de la contabilidad...*Cit.*, p. 330-331.

El artículo 143, parágrafo único, número 2, en el que se faculta a la Administración Tributaria, en el supuesto de la determinación tributaria de oficio sobre base presunta, para que cuando constate diferencias entre los inventarios en existencia y los registrados, no justificadas fehacientemente por el contribuyente aplique VEN-NIF al ajustar el valor final de los inventarios. Finalmente, el artículo 155.1 del Código Orgánico Tributario, el cual ordena que la contabilidad sea llevada de acuerdo con VEN-NIF.

Aun cuando pueda discutirse si tales *principios* constituyen o no *normas* en el sentido jurídico del término⁶⁴⁴, lo cierto es que sin la menor duda *guían* el modo, el tiempo y el lugar en que deben hacerse los asientos contables. Pero además, es el Código Orgánico Tributario el que incorpora estos principios y reglas dentro de los deberes formales que deben ser cumplidos por los contribuyentes y el incumplimiento de ese específico deber constituye un ilícito tributario, de modo que resulta evidente que se trata de una norma coercible. Coincidimos con HEVIA ORTIZ en el sentido de que cuando el artículo 304 del Código de Comercio establece que: “El balance demostrará con evidencia y exactitud los beneficios realmente obtenidos y las pérdidas experimentadas, fijando las partidas del acervo social por el valor que realmente tengan o se les presume”, es necesario asumir una posición evolutiva, para entender que el *valor real* del acervo social al que se refiere el Código de Comercio, se identifica como la *representación fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados del negocio*, lo cual reclama la aplicación de VEN-NIF en el “...registro y valoración de los hechos económicos durante todo el proceso contable hasta la revelación de los estados financieros y notas explicativas a los mismos.”⁶⁴⁵

Aunque la certeza absoluta de la información contable es una aspiración poco realista, porque en muchos casos el asiento lo que revela son las mejores estimaciones posibles, un cálculo de probabilidades, prospecciones y otras apreciaciones con alto grado de subjetividad e incertidumbre, no es posible desdeñar la importancia de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Es necesario reconocer que la profesión contable ha logrado un grado de desarrollo remarcable, que se ha proyectado especialmente en la unificación y universalización de reglas, procedimientos y mejores prácticas. Estas reglas, procedimientos y mejores prácticas no son arbitrarios o carentes de racionalidad, es decir, no se han impuesto por la fuerza o la voluntad de un grupo, sino que derivan de un consenso profesional que se basa en la mejor experiencia acumulada durante muchos años de praxis; en la corrección de los errores cometidos y las desviaciones ocurridas en el pasado, así como en los aciertos alcanzados a través del ensayo de nuevas y más depuradas técnicas de representación y registro; en el estudio de los fenómenos

⁶⁴⁴ ROMERO-MUCI, H. “Naturaleza jurídica de los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela y su incidencia en la determinación de la renta financiera para el cálculo del Impuesto sobre la Renta de Dividendos”. *VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Impuesto sobre la Renta e Ilícitos Tributarios*. Caracas, 2002.

⁶⁴⁵ HEVIA ORTIZ, B.S. “Régimen jurídico de la contabilidad...*Cit.*, p. 344.

económicos y financieros desde múltiples perspectivas y a partir de un enfoque global, pero que ha sido nutrido por la información proveniente de las particularidades de cada país, y adaptado a estas realidades a través las organizaciones gremiales locales, que de acuerdo con las normas respectivas, deban cumplir tales funciones; y finalmente, modulándose en función del tamaño, la naturaleza y la actividad de las entidades económicas cuya información debe ser procesada y representada contablemente.

A diferencia de lo que ocurre en el Derecho y especialmente en el Derecho Tributario, donde existen inmensas y casi insalvables asimetrías en la regulación de los mismos fenómenos de la realidad, la contaduría ha alcanzado un lenguaje común, y ese logro tan importante no puede ser desdeñado a partir de la afirmación, incontestable, de que ese lenguaje, aunque perfectible, siempre será una representación de la realidad y no necesariamente, la realidad.

La aplicación de este conjunto de principios, reglas y procedimientos para procesar y registrar contablemente la información económica y financiera de una entidad dota sin la menor duda a los registros de mayor fidelidad en cuanto a la veracidad del hecho representado, de la puede predicarse de la información contenida en cualquier otro documento privado.

De acuerdo con lo anterior, el órgano a quien se ofrece la prueba contable y que debe valorarla, no puede separarse de su contenido arguyendo sin más que los asientos no son capaces, en ningún caso, de ofrecer certeza absoluta y menos aún en favor de quien promueve la prueba. Como hemos demostrado precedentemente, la contabilidad es una categoría *especial* de documento privado, que implica un complejo proceso de registro, que no se puede hacer en cualquier parte, de cualquier modo y en cualquier momento. Muy por el contrario, es un procedimiento profundamente reglado, tanto en la forma como en el fondo, y casi todas esas reglas confluyen en un objetivo específico que es la *fidelidad de la información*, lo cual es extremadamente importante si de lo que se trata es de fijar el valor probatorio de la contabilidad.

iii) Los estados financieros

(a) En general sobre los estados financieros

Nuestra legislación mercantil, por su origen francés, no se refiere a los *estados financieros*, por cuanto esta es una denominación más moderna y probablemente de origen anglosajón: *financial statements*. Nuestra legislación alude al *balance*, equivalente al vocablo francés que designa el estado financiero más importante: *le bilan*. El artículo 35 del Código de Comercio dice que el libro de Inventario debe cerrarse con el *balance* y la cuenta de ganancias y pérdidas; y que ésta debe demostrar con evidencia y verdad los beneficios obtenidos y las pérdidas sufridas. En general, el balance describe de manera separada los elementos del activo y del pasivo de la empresa y muestra los capitales propios. La cuenta de resultados recapitula los ingresos y los cargos del ejercicio económico, sin que se tenga en cuenta la fecha de su ingreso o su pago, según el caso. Esta cuenta revela por diferencia, después de la deducción de las amortizaciones, depreciaciones y provisiones, el beneficio o la pérdida del ejercicio.

En general los estados financieros: “conforman la presentación de los datos financieros, incluidas las notas adjuntas, tomados de los registros de contabilidad o de sus documentos de soporte, diseñados para dar a conocer los recursos económicos o las obligaciones de una entidad a una fecha determinada o los ingresos y egresos o el flujo del efectivo durante un período definido, de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general.”⁶⁴⁶

Desde el punto de vista jurídico, el balance se define: “...como resultado de una contabilidad, presupone la ordenada anotación de hechos patrimoniales relativos al negocio, acaecidos durante el período a que el balance se refiere.”⁶⁴⁷

El balance de la compañía (*lato sensu*), tampoco es un simple documento privado como veremos más adelante al analizar su valor probatorio, sino un documento con especial relevancia que debe ser elaborado siguiendo las formalidades prescritas por la ciencia contable y conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Además, el balance está sujeto al escrutinio del Comisario y a la aprobación anual de la Asamblea de Ordinaria de Accionistas en las sociedades de comercio, como lo prescribe el artículo 275.1 del Código de Comercio. Es un documento tan relevante, que constituye la fuente de información fundamental para determinar la situación patrimonial de la empresa y establecer la necesidad de reponer el patrimonio, limitar el capital a la suma que queda o liquidar la sociedad, en los supuestos previstos en el artículo 264 del Código de Comercio.

(b) Clases de estados financieros

Existen diferentes estados financieros y estados financieros con diferentes objetivos o finalidades. Por ejemplo, los estados financieros de *propósito general* son los dirigidos a atender las necesidades generales de información financiera de un amplio espectro de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información, estos son:

(b.1) Balance general

El *balance general* es el estado financiero que presenta la relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio de una entidad en una fecha específica (también denominado simplemente *balance*)⁶⁴⁸. ROMERO LÓPEZ define el balance general como: “...un estado financiero devengo-realizado que muestra los recursos de que dispone la entidad para la realización de sus fines (activo) y las fuentes externas e internas de dichos recursos (pasivo más capital contable) a una fecha determinada.

⁶⁴⁶ Colegio de Contadores Públicos del Distrito Capital. *Normas para la preparación de estados financieros*. <https://www.ccpdistritocapital.org.ve/uploads/descargas/e9f4ae8e25b769aa2bba152fbc3def76b3f7e2dc.pdf>.

⁶⁴⁷ GARRIGUES, J. *Derecho Mercantil*. T. I, Temis, Bogotá, 1987, p. 205.

⁶⁴⁸ <https://www.ven-nif.com/glosario/e/estado-de-cambios-en-el-patrimonio.html>.

De su análisis e interpretación podemos conocer, entre otros aspectos, la situación financiera y económica, la liquidez y la rentabilidad de una entidad.”⁶⁴⁹

(b.2) *Estado de resultados*

El estado de *resultados* es el estado financiero que presenta todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en un periodo sobre el que se informa, excluyendo las partidas de otro resultado integral.⁶⁵⁰

(b.3) *Estado de cambios del patrimonio*

El estado de *cambios de patrimonio* es el estado financiero que presenta el resultado de un periodo, las partidas de ingresos y gastos reconocidas directamente en el patrimonio del periodo, los efectos de cambios de políticas contables y las correcciones de errores reconocidas en el periodo, y (dependiendo del formato del estado de cambios en el patrimonio neto elegido por la entidad) los importes de las transacciones habidas en el período con los tenedores de instrumentos de participación en el patrimonio en su carácter de tales.⁶⁵¹

(b.4) *Estado de flujos de efectivo*

El estado de *flujos de efectivo* es el estado financiero que proporciona información sobre los cambios en el efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad durante un periodo, mostrando por separado los provenientes de las actividades de operación, de inversión y de financiación.⁶⁵²

Los estados financieros tienen además sus respectivas *notas*, que contienen información adicional a la presentada los estados financieros y suministran descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en estos estados, así como información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en dichos estados. Además, los estados financieros pueden ser auditados o no y en el primer caso, venir acompañados del informe de auditoría.

(c) *Valor probatorio de los estados financieros*

Los estados financieros son documentos que se elaboran a partir de la información contenida en los libros contables y sus comprobantes. De ello se sigue que la certidumbre de la información contenida en ellos depende de la fidelidad de la información que está en los libros.

Hemos visto que sobre el valor probatorio de los libros se han hecho afirmaciones apresuradas que pasan por alto la conexión de estos entre sí, y su relación de

⁶⁴⁹ ROMERO LÓPEZ, A. *Principios de contabilidad, Normas de Información Financiera de la A-1 a la A-8 y B-2 y B-3, cuenta, estados financieros e IVA*. McGraw-Hill – Interamericana Editores, S.A. de C.V., México, 2010 p. 214.

⁶⁵⁰ <https://www.ven-nif.com/glosario/e/estado-de-cambios-en-el-patrimonio.html>.

⁶⁵¹ <https://www.ven-nif.com/glosario/e/estado-de-cambios-en-el-patrimonio.html>

⁶⁵² <https://www.ven-nif.com/glosario/e/estado-de-cambios-en-el-patrimonio.html>

comprobación recíproca con los soportes de la contabilidad, con otros libros auxiliares y especiales, así como con los libros y registros de otros comerciantes. Alterar la realidad o simular actos, hechos y negocios a través de un simple documento privado, es bastante simple; pero alterar los asientos de un libro mercantil, de sus comprobantes, de los registros correspondientes en libros auxiliares y especiales, y en los libros y registros de la contraparte del negocio simulado, es una tarea tan compleja que es posible asumir que, si ocurre, no debe ser frecuente.

En el caso de los estados financieros, las afirmaciones anteriores adquieren mayor relevancia, pues éstos son elaborados por profesionales especializados que examinan los libros y sus comprobantes, extraen de ellos información relevante, la clasifican y le otorgan una calificación particular, que es meticulosa y detalladamente guiada por los principios de contabilidad de aceptación general.

Aunque en principio los estados financieros son documentos privados, la realidad es que ningún otro documento privado en poder del contribuyente, sufre un proceso de revisión, escrutinio, clasificación y calificación como éste.

Pero además, el profesional especializado que suscribe los estados financieros asume una responsabilidad, desde luego limitada, por su elaboración.

No basta entonces con afirmar apresuradamente y sin mayor análisis que los estados financieros son simples documentos privados; es preciso hacer varias consideraciones muy importantes para conocer su verdadero valor probatorio.

Los estados financieros son una categoría muy particular de documentos, y no se puede establecer una regla de valoración idéntica para todos ellos, porque los grados de certidumbre que los mismos representan depende de quién los haya elaborado, quién los ha suscrito, si cuentan con una *certificación* o si han sido *auditados*, y finalmente en qué *ámbito regulatorio* específico han sido emitidos.

Un balance general preparado por una persona sin la intervención de un contador público colegiado es un simple documento privado del cual la persona no puede aprovecharse sino en cuanto a aquello que le perjudica; es decir, hace prueba contra la persona que lo elabora, pero no a su favor por virtud del principio de que nadie puede procurarse una prueba a su favor (*nemo sibi adscribit*). Es un documento meramente informativo, que tiene un valor completamente relativo.

Pero si se trata de los estados financieros de una empresa que han sido *firmados*, *certificados* y que cuentan con el *dictamen* de un *contador público independiente*, la situación cambia completamente, porque entonces estos documentos son investidos de una presunción *juris tantum* de *veracidad* establecida en el artículo 8 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría⁶⁵³, que recae sobre las circunstancias siguientes:

⁶⁵³ Gaceta Oficial N° 30.273 del 5 de diciembre de 1973.

- i) Que el acto respectivo, es decir, la elaboración de los estados financieros se ha ajustado a las normas legales vigentes y a las estatutarias cuando se trate de personas jurídicas.
- ii) Que el contador que ha dictaminado los estados financieros ha obtenido la información necesaria para fundamentar su opinión.
- iii) Que el balance general representa la situación real de la empresa, para la fecha de su elaboración.
- iv) Que los saldos se han tomado fielmente de los libros y que estos se ajustan a las normas legales.
- v) Y que el estado de ganancias y pérdidas refleja los resultados de las operaciones efectuadas en el período examinado.

Obsérvese la amplitud e importancia de lo que el contador que dictamina los estados financieros certifica. En primer lugar, el auditor debe consultar y conocer las normas legales y sublegales aplicables a la entidad económica cuyos estados financieros audita, para asegurarse de que la entidad ha cumplido con las regulaciones respectivas, algo que es muy relevante, por ejemplo, en el caso de las instituciones financieras y de seguros, donde existen numerosas normas que prescriben cómo deben elaborarse los estados financieros y donde se aplica una extensa normativa que regula contabilidad.

Para destacar la magnitud de esta tarea, tenemos el caso de las regulaciones de carácter técnico contable que deben ser observadas por las instituciones financieras autorizadas para operar en el país y que se encuentran conformadas por las “normativas prudenciales” dictadas por la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario (“SUDEBAN”) mediante *resoluciones* de carácter general y *circulares* enviadas a las personas naturales o jurídicas sometidas a su control⁶⁵⁴ y, como una especie de éstas, los “Manuales de Contabilidad”, aplicables a (i) las instituciones bancarias, (ii) las casas de cambio y (iii) para el sistema nacional de garantías recíprocas para la pequeña y mediana empresa, que tienen como objeto uniformar el registro contable de las operaciones que realizan dichas instituciones con la finalidad de “obtener estados financieros que reflejen de forma transparente la situación económica financiera y los resultados de la gestión de las mismas, y que constituyan un instrumento útil para el análisis de la información y la toma de decisiones por parte de los administradores, directores y propietarios de las instituciones; así como los entes responsables de la regulación y fiscalización de éstas, los clientes, usuarios y usuarias de los servicios financieros y de otras partes

⁶⁵⁴ Cf. “Normativas Prudenciales”, SUDEBAN, acceso el 2 de agosto de 2020, http://www.sudeban.gob.ve/index.php/gnp_normas-prudenciales/

interesadas”⁶⁵⁵ que, en su conjunto, suman al menos ciento diecisiete (117) normas emitidas desde 1985.⁶⁵⁶

Luego el auditor deja constancia de que ha hecho todos los requerimientos de información necesarios a los administradores de la entidad económica; esto es muy importante, porque a la vez que delimita la responsabilidad del auditor, le da sustancia al informe auditado, en tanto el mismo no se basa en simples percepciones o conjeturas del auditor, sino en información existente y disponible que fundamenta el dictamen de auditoría.

La certificación de auditor va aún más allá, porque de acuerdo con el texto expreso de la Ley, el auditor *certifica* que el balance general representa la situación *real* de la empresa, para la fecha de su elaboración. Esto no es una afirmación que pueda tomarse a la ligera, ni se trata de una simple declaración de conocimiento; es en realidad un verdadero juicio de valor que implica que el auditor, haciendo uso de sus conocimientos profesionales y con base en la información que la ha sido suministrada y ha revisado, puede certificar que el balance es fidedigno.

Si lo anterior no fuera ya suficiente, la Ley impone al auditor que emite el dictamen, certificar aspectos más específicos de su trabajo, como lo es dejar constancia de que los saldos se han tomado fielmente de los libros y que éstos (los libros) se ajustan a las normas legales; y, por otro lado, que el estado de ganancias y pérdidas refleja los resultados de las operaciones efectuadas en el período examinado.

Un dictamen con estas características no puede ser valorado desde el punto de vista probatorio como un simple documento privado; porque su contenido está detalladamente reglamentado por la Ley de Ejercicio de la Contaduría, pero además por las normas que el auditor certifica que han sido cumplidas por la entidad económica y por los principios contables de aceptación general que gobiernan la elaboración de los estados financieros y el dictamen del auditor.

Es importante advertir en este punto, que existen diferencias significativas entre *preparar* los estados financieros, hacer una *revisión limitada* de los mismos y *auditar* los estados financieros. La *preparación* supone que la información extraída de los libros de contabilidad, si se trata de una entidad mercantil, o de los documentos de soporte, si se trata de una persona natural no comerciante, ha sido sistematizada en forma de estados financieros.

La *revisión limitada* significa la aplicación de procedimientos de averiguación y análisis que requieren el juicio profesional del contador público, para expresar su apreciación restringida sobre los principios de contabilidad aplicados por el emisor de los estados financieros.

⁶⁵⁵ Cf. “Manuales Contables”, SUDEBAN, acceso el 2 de agosto de 2020, http://www.sudeban.gob.ve/index.php/gnp_manuales-contables/.

⁶⁵⁶ De acuerdo con el buscador de normativas prudenciales disponible en “Normativas Prudenciales”, SUDEBAN, acceso el 2 de agosto de 2020, http://www.sudeban.gob.ve/index.php/gnp_normas-prudenciales/

Finalmente, la *auditoría*, requiere de la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría para poder emitir una opinión de los estados financieros tomados en conjunto, conforme a las normas internacionales de información financiera aplicables, orientadas hacia la emisión de una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros tomados en conjunto, lo cual compromete la responsabilidad profesional del contador público que emite el dictamen.⁶⁵⁷

Nótese que para que la presunción establecida en el artículo 8 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría opere, no basta con que los estados financieros estén firmados, o que estén firmados y certificados, sino que se requiere que estén *dictaminados*, es decir, que hayan sido objeto de una auditoría por un contador público colegiado que no tiene conflicto de intereses con la empresa que emite dichos estados financieros.

Para aportar mayor claridad sobre este punto, consideramos relevante traer a colación lo que la Declaración de Normas y Procedimientos de Auditoría No. 11 (la “DNA-11”)⁶⁵⁸, hoy en día derogada⁶⁵⁹, establecía, al señalar que: “el dictamen de auditoría es el documento que describe la naturaleza y alcance del examen de los estados financieros de una entidad y presenta la opinión del contador público independiente (auditor) sobre los estados financieros que ha examinado” y que la función primaria y principal responsabilidad del contador público en su actuación como profesional independiente, es expresar una opinión sobre los estados financieros que ha examinado.

Pero como se ha dicho, esta tarea de dictaminar sobre los estados financieros no se puede llevar a cabo de cualquier forma, sino que: (1) debe verificarse que los estados financieros cumplen aquellas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, que han sido incorporadas como PCGA en Venezuela, por decisión de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (“FCCPV”), y que son las llamadas VEN-NIF, y (2) la auditoría sobre los estados financieros en sí misma, debe realizarse de acuerdo con los estándares internacionales establecidos a través

⁶⁵⁷ Estos conceptos fueron tomados principalmente de la SEPC-1 - “Normas Sobre Preparación de Estados Financieros”, Parágrafo 8, con la finalidad (académica) de destacar las diferencias existentes entre ellos. No obstante, aclaramos que las reglas contenidas en dicho cuerpo normativo resultaron aplicables hasta el 1° de abril de 2015, momento a partir del cual fueron reemplazadas por las Normas Internacionales de Auditoría y Revisión de Estados Financieros, así como también las Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría y las Normas sobre Control de Calidad emitidas por la Federación Internacional de Contadores Públicos (“IFAC”, por sus siglas en inglés), de acuerdo con la Resolución del Directorio de la Federación de Colegios de Contadores Públicos No. 25 del 5 de diciembre de 2014.

⁶⁵⁸ DNA-11 ““El Dictamen del Contador Público sobre los Estados Financieros”, FCCPV

⁶⁵⁹ Vigente hasta el 1° de enero de 2014 de acuerdo con la Resolución del Directorio de la Federación de Colegios de Contadores Públicos No. 15 del 13 de diciembre de 2013.

de las Normas Internacionales de Auditoría (“NIA”) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (“IFAC”, por sus siglas en inglés), que también han sido adoptadas en nuestro país por la FCCPV. Las NIA, en sentido amplio, comprenden a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) y las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR).⁶⁶⁰

Así tenemos que la “NIA 700: Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros” (la “NIA 700”)⁶⁶¹, que sustituyó a la DNA-11 y es aplicable a las auditorías de estados financieros cuyos períodos se inicien el o después del 1° de enero de 2019⁶⁶² contiene la estructura para la elaboración del dictamen. Como hemos dicho arriba, impone al auditor el deber de formarse una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Con el fin de formarse esa opinión, el auditor debe concluir si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error y establece el marco de responsabilidad al que se encuentra sujeto una vez emitida su opinión.

(d) Promoción. Estados financieros y prueba del testigo experto

Los estados financieros, como documentos que son, pueden promoverse siguiendo las reglas previstas para la prueba instrumental, establecidas en los artículos 429 y siguientes del Código de Procedimiento Civil. El problema, sin embargo, es que la lectura e interpretación de los estados financieros, requiere conocimientos especializados que no necesariamente forman parte de aquellos que normalmente posee el juez contencioso tributario. Por esa razón, aunque es perfectamente legítimo, legal y pertinente promover los estados financieros para demostrar hechos vinculados a la situación patrimonial pasada, actual o proyectada de la entidad económica de que se trate, las dificultades pueden surgir con respecto a la conducencia del medio probatorio para ilustrar la convicción del juzgador.

⁶⁶⁰ Vid. “Portal de Auditoría de Venezuela. Información relevante acerca de las Normas Internacionales de Auditoría.”, Instituto Venezolano de Contabilidad Financiera (IVECOFI), [https:// www.nia-ve.com/](https://www.nia-ve.com/)

⁶⁶¹ Vid. IAASB, “NIA 700 : Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”, en Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados. Volumen I, pp. 816-876, https://www.iaasb.org/publications/manual-de-normas-internacionales-de-control-de-calidad-auditor-revisi-n-otros-encargos-de-12?utm_medium=social&utm_source=facebook & utm_campaign=web_share#.XXJ4XPoP ml8.facebook

⁶⁶² De acuerdo con directorio de la FCCPV No. 21 re-emitida el 13 de diciembre de 2018, [https:// fccpv.org/index.php/2019/09/26/resolucion-21-de-la-fccpv-re-emitida/](https://fccpv.org/index.php/2019/09/26/resolucion-21-de-la-fccpv-re-emitida/)

Esa es la razón por la cual los estados financieros, al igual que ocurre con la contabilidad que le sirve de fuente de información, pueden ser objeto de prueba. Como puede entenderse con facilidad, estamos frente a un problema de *conducencia* y no de legitimidad, legalidad o pertinencia de la prueba.

Lo usual (o al menos lo *estratégicamente conveniente* desde el punto de vista probatorio), es que los estados financieros sean sometidos a una prueba de testigo experto, razón por la cual conviene analizar la importancia de este medio de prueba en el ámbito tributario.

En ocasiones, la determinación de los hechos controvertidos a los fines de aplicar el derecho objetivo al caso concreto se hace particularmente compleja porque son necesarios conocimientos especializados que el órgano decisor no posee. No debe olvidarse que en las disputas que resultan de la aplicación de las leyes tributarias, sea que esas disputas se diluciden en un procedimiento administrativo o en un proceso contencioso tributario, quien adopta la decisión es un abogado, porque se trata de aplicar enunciados normativos a situaciones de hecho particulares. Pero los asuntos que se debaten pueden ser de diversa índole e implicar la determinación de cuestiones cuya debida calificación jurídica, requiere de conocimientos especiales que escapan del conocimiento del abogado.

Además, es necesario señalar que en el caso específico de las decisiones que debe adoptar el juez contencioso tributario, en virtud de la remisión hecha por los artículos 300 y 340 del Código Orgánico Tributario, y según se sigue del artículo 12 del Código de Procedimiento Civil, el Juez puede fundar su decisión en los conocimientos de hecho que se encuentren comprendidos en la experiencia común o las máximas de experiencia, pero no puede basarse en su conocimiento privado. Por ejemplo, si el juez es abogado y médico, puede decidir el caso como abogado, pero no haciendo uso de su formación como médico.

La prueba del testigo experto o perito puede ser necesaria, por ejemplo: (i) si se trata de determinar la correcta calificación arancelaria de un bien; (ii) de establecer el valor de mercado de una propiedad inmobiliaria; (iii) de evaluar las circunstancias económicas, tales como la localización geográfica, el tamaño de los mercados, el nivel de competencia en los mercados, las posiciones competitivas relativas a los compradores y vendedores, la posición de las empresas en el ciclo de producción o distribución, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutivos, los niveles de insumos y de demanda en el mercado, el poder de compra de los consumidores, la naturaleza y la extensión de las regulaciones gubernamentales del mercado, los costos de producción, etc., todo esto a los fines de determinar el grado de comparación de los mercados en los que operan las partes independientes y las partes vinculadas, a los fines de aplicar regulaciones sobre precios de transferencia; (iv) si es preciso cuantificar cuál es la cantidad razonable imputable al costo para atender la amortización de inversiones capitalizadas o que vayan a capitalizarse en el caso de contribuyentes que se dediquen a la explotación de minas, de hidrocarburos y de actividades conexas, como la refinación y el transporte; (v) si se trata de establecer cuál es la cantidad razonable para atender la depreciación de activos permanentes y la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la

renta; (v) si existe discusión en torno a la naturaleza de un producto como material base para la reproducción animal o insumos biológicos para el sector agrícola y pecuario, a los efectos de la aplicación de una exención de Impuesto al Valor Agregado.

En estos supuestos y en muchos otros casos previstos en las leyes tributarias, así como en el supuesto donde es necesario la revisión e interpretación de la información contenida en la contabilidad y en los estados financieros, el juez o la Administración, según el caso, necesitan ilustrar, complementar o corroborar su entendimiento sobre el asunto, auxiliándose para ello con la opinión de expertos.

El testigo experto o perito, es una persona que, por su educación formal, por su entrenamiento especializado, por ser titular de una certificación o título que lo acredita como especialista en determinada área o por las habilidades especiales que ha desarrollado luego de muchos años de experiencia dedicados a ejercer una profesión u oficio, está capacitado para emitir una opinión sobre determinado asunto, que debe ser considerada y valorada como prueba, en virtud de la autoridad y certidumbre que reviste el juicio emitido. Desde el punto de vista *epistemológico*, la opinión del experto se ubica en un estado superior a la *doxa*, es decir, al conocimiento común o vulgar del ser humano, para ubicarse en la *episteme* que es el conocimiento reflexivo elaborado a partir del rigor y la disciplina científica, y de allí la autoridad o peso que se confiere al criterio del experto.

El testimonio del experto puede consistir en: (i) un *juicio de conocimiento sobre ciertos hechos*, que es un juicio objetivo, contrastable empíricamente y que recae normalmente sobre el estado y las propiedades reales de ciertas cosas; o (ii) un *juicio de valor sobre esos mismos hechos*, que es una apreciación subjetiva, que interpreta los hechos y que no es verificable mediante la experimentación. En este caso se trata de hechos que, por su gran complejidad, o su carácter especulativo, no pueden ser comprobados experimentalmente de manera concluyente, porque o bien no existe en el presente la posibilidad de contrastarlos empíricamente, o bien existen distintos modelos empíricos de contrastación, que dan resultados distintos. Lo que ocurre es que, en estos casos de incertidumbre, se pueden definir distintos grados de certidumbre.

Un ejemplo puede recrear la diferencia entre estas dos categorías de juicios: Un biólogo puede opinar que la Pandemia COVID-19 ha sido provocada por un virus que desde el punto de vista taxonómico pertenece a la familia de los *Coronaviridae*, porque se trata de un virus cuyo genoma está formado por una única cadena de ARN con polaridad positiva y aproximadamente 30.000 pares de bases que presentan una capucha metilada y una cola *poliadenilada*. Esa conclusión no es un juicio de *valor*, sino de *conocimiento* porque es verificable experimentalmente. Pero otro experto en virología puede sostener que las evidencias disponibles hasta ahora sugieren que el virus es de origen animal y no producto de una manipulación en un laboratorio. Eso ya es un juicio de *valor* que por los momentos no es verificable experimentalmente.

Si trasladamos lo anterior a nuestro análisis, tenemos que, por ejemplo, un contador experto en auditoría financiera puede opinar que, conforme al análisis de los estados financieros de una empresa, ésta no cuenta con los recursos necesarios para honrar sus obligaciones tributarias en el corto plazo. Esa afirmación es un juicio de *conocimiento* que es contrastable con información objetiva. Pero si el mismo experto opina, con base en el análisis de estos mismos estados financieros y atendiendo a otra serie de variables económicas y ciertas externalidades negativas, que la actividad económica de la empresa devendrá inviable en el mediano plazo, ya estamos frente a juicio de *valor* que en principio no es experimentalmente verificable.

Lo importante aquí es que, en ambos casos, estamos frente un análisis que sólo puede hacer un experto y no el juez ni la Administración, y donde la prueba del testimonio de experto o perito es necesaria, pertinente y conducente para demostrar los hechos debatidos y aplicar el derecho objetivo al caso concreto.

Ni el Código Civil, ni el Código de Procedimiento Civil, ni por supuesto el Código Orgánico Tributario se refieren a este medio de prueba. El testimonio de experto o de perito está regulado en los artículos 337 y 339 del Código Orgánico Procesal Penal. Este instrumento legal no explica en qué casos puede acudir al testimonio de expertos ni en qué consiste el mismo, pero de la regulación se deduce que los expertos son terceros que comparecen al juicio para declarar sobre hechos que se someten a su consideración o a ratificar un informe que han emitido sobre los mismos, pudiendo ser interrogados por las partes y por el juez. Los expertos deben expresar la razón de sus informaciones y el origen de su conocimiento, según en el artículo 339 del Código Orgánico Procesal Penal.

De cualquier manera, con fundamento en el principio de libertad de prueba previsto en los artículos 49.1 de la Constitución, 395 del Código de Procedimiento Civil y 166 y 296 del Código Orgánico Tributario, este medio de prueba es perfectamente admisible en el ámbito tributario, tal como lo ha señalado tanto la jurisprudencia⁶⁶³, como la doctrina.⁶⁶⁴

Aunque este medio de prueba se califica como *testimonio*, en virtud de la forma en que se incorpora al proceso, no es realmente una prueba testimonial y debe

⁶⁶³ TSJ/SPA, No. 6140, 09 de noviembre de 2005, caso: *Venecian Neptum Towing Offshore and Salvage, C.A.* *Revista de Derecho Tributario*, No. 109, AVDT.

⁶⁶⁴ CASADO, L.M. “La prueba del testigo experto en el marco del proceso tributario”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 116. AVDT, Caracas, 2007. / CABRERA ROMEIRO, J.E., “Algunos comentarios sobre los medios de prueba de la Ley Orgánica de sobre Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas”. *III Jornadas Penales y Criminológicas del estado Aragua. Homenaje al Dr. José Agustín Méndez*. Colegio de Abogados del estado Aragua, Instituto de Estudios Jurídicos, Centro de Investigaciones Penales y Criminológicas, 1999. / SOL, J. “La Prueba del Testigo Experto y su Valoración en el Proceso Contencioso Tributario.” *Memorias de las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2004. / WEIL, R. – LENTZ, D. – EVANS, E. *Litigation Services Handbook: The Role of the Financial Expert*. WILEY, 2017, 6th Edition.

distinguirse claramente de la declaración del testigo calificado. El *testigo calificado* es un testigo que relata los hechos de una forma distinta al *testigo ordinario*, porque posee una *calificación especial* que le permite apreciar esos hechos desde una perspectiva distinta. Pero su declaración no es una *opinión*, el testigo calificado sólo puede relatar los hechos que percibió sensorialmente, sólo que lo hace con una capacidad distinta que proviene de los conocimientos que posee. Por ejemplo, si un abogado presencia el momento en que una persona es desposeída de manera violenta por parte de un delincuente de un bien que le pertenece, el abogado podrá relatar el hecho como un *robo*, que desde el punto de vista legal es diferente a un *hurto* o a la *apropiación indebida*, que también son formas ilícitas de privación de la propiedad. El testigo no está emitiendo una opinión legal sobre el robo en el ámbito del Derecho Penal, sino que califica el hecho que presencia de manera distinta a como lo haría un no abogado, que podría hablar indistintamente de *robo* o *hurto* o utilizar expresiones coloquiales no tipificadas como *atraco* o *asalto*.

Existen algunas confusiones sobre la prueba del testigo experto que es importante aclarar. La primera tiene que ver con la confusión entre este medio de prueba y la prueba de testigos. La segunda se relaciona con el grado de importancia de esta prueba frente a la prueba de experticia.

Es un error confundir el testimonio de experto o de perito, con la prueba testimonial y valorarlo como se valora a esta última. El testigo relata hechos que le constan por haberlos percibido sensorialmente. El testigo no emite ni juicios de conocimiento, ni juicios de valor basados en sus cualidades profesionales o técnicas; simplemente relata y describe un hecho o un acto que ocurrió en su presencia. El objeto de la prueba es estrictamente historificador, su propósito es establecer la ocurrencia de unos hechos sobre los cuales se discute.

El testigo experto no relata hechos que ha presenciado, sino que opina sobre hechos que se someten a su consideración en razón, única y exclusivamente, de sus cualidades profesionales o técnicas para examinar y evaluar esos hechos y emitir un juicio de conocimiento o de valor sobre los mismos. El objeto de la prueba del testigo experto no es historificador; no se trata de reconstruir los hechos ocurridos, sino de evaluarlos y calificarlos desde una perspectiva *científica* o *técnica* que permita o facilite la aplicación de la norma jurídica al caso concreto por parte del juez o de la administración.

Ambas pruebas son totalmente distintas aun cuando ambas lleguen al proceso a través de un interrogatorio y de la declaración respectiva. Valorar esta prueba como un simple testimonio que reconstruye o relata hechos, es desconocer su causa o justificación y privarla completamente de su objetivo.

Tampoco es correcto restar valor a esta prueba frente a la prueba de experticia, en razón de la finalidad de ambos medios de prueba, es decir, asumiendo que la experticia es más técnica, o más profesional, o que puede versar sobre asuntos que requieran un conocimiento más especializado, más profundo o más técnico. Esa asunción es completamente falaz. La realidad es que ambos medios de prueba tienen en común el hecho de que personas con conocimientos especializados, evalúan

y califican ciertos hechos desde la perspectiva de sus especiales habilidades y emiten al respecto un juicio de conocimiento o de valor. Ninguno de los dos profiere calificaciones jurídicas, sino juicios objetivos o subjetivos, según el caso, dentro del ámbito de su respectiva especialidad. La diferencia entre ambos medios de prueba no es *sustantiva* sino *adjetiva*, y se materializa en la forma en que son designados los expertos en cada caso, cómo emiten sus opiniones, y cómo es el control y contradicción de esta prueba.

El juez podría dar mayor valor probatorio a una experticia, al considerar, por ejemplo, que si hay un dictamen unánime emitido por los tres miembros de la terna pericial, y si ese dictamen no ha sido objeto de observaciones o solicitudes de ampliación por las partes, las conclusiones del mismo merecen una valoración mayor que la opinión de un testigo experto promovido por una sola de las partes, que además ha sido repreguntado, observándose cierta debilidad en sus conclusiones.

Pero restar valor al testimonio de experto frente a la experticia, porque esta última prueba tiene por definición un mayor grado de certeza que la primera o es más técnica, o se asume que el conocimiento de los expertos en una prueba de experticia es mayor o más especializado que la opinión del testigo experto es una gran equivocación.

Un testigo experto, con vista a los estados financieros de una entidad económica, puede opinar si el estado de flujo de efectivo de una empresa revela la imposibilidad de esta de cumplir con obligaciones a corto y mediano plazo; o si en general la información financiera de una empresa muestra un alto grado de riesgo de entrar en cesación de pagos debido a la combinación de factores como inactividad prolongada, falta de acceso al crédito, inamovilidad laboral, aumento de pasivos laborales, gastos imprevistos para atender medidas preventivas en materia de medio ambiente de trabajo, diferimiento de ingresos y cuentas incobrables debido a la situación de cesación de pagos de clientes, etc. Los límites dentro de los cuales se puede emitir un testimonio pericial, los definen, por una parte, los hechos controvertidos en el procedimiento o en el proceso judicial, según el caso, y por la otra, la calificación profesional o técnica del experto.

La prueba del testigo experto o perito no tiene una regla específica de valoración, de modo que debe valorarse según el sistema de la *sana crítica* del que ya hemos hablado antes, es decir, atendiendo a razonamientos lógicos y a las llamadas máximas de experiencia, que son conclusiones empíricas basadas en la observación o juicios hipotéticos generales producto de la experiencia.

En todo caso, para su valoración, el juez debe tomar en cuenta: (i) la pertinencia de la prueba con los hechos debatidos, es decir, si existe una relación directa e inequívoca entre el asunto discutido y el objeto de la prueba; (ii) la conducencia de la prueba, es decir, su capacidad para demostrar lo que se ha definido como objeto de la prueba; (iii) las cualidades profesionales o técnicas del experto designado, sus credenciales académicas, su experiencia general y su experiencia específica en el asunto que se le consulta; (iv) la forma en que el testigo ha expuesto su punto de vista sobre los hechos que se han sometido a su dictamen; (v) la forma en que el

experto ha respondido las repreguntas, si es que éstas han sido formuladas, y hasta qué punto estas repreguntas arrojan dudas o alguna incertidumbre razonable sobre la opinión del testigo experto; (vi) la dificultad cognoscitiva que plantea el asunto sometido al dictamen del experto, es decir, si el asunto sobre el que opina, tiene antecedentes, cuenta con el respaldo de otras opiniones con la misma autoridad, o si es una tesis novedosa que no tiene apoyo académico o si, en el peor escenario, el experto opina en contra del criterio más generalizado.

La prueba del testimonio pericial puede llegar al proceso de dos formas básicamente: (i) mediante un dictamen extraprocesal, es decir, una opinión o informe emitido fuera del juicio o del procedimiento administrativo, que luego debe ser ratificado mediante una declaración testimonial emitida por quien lo elaboró, con fundamento en el artículo 431 del Código de Procedimiento Civil; (ii) a través de la promoción misma del testimonio de experto dentro del proceso, con fundamento en los artículos 49.1 de la Constitución, 395 del Código de Procedimiento Civil, 166 o 296 del Código Orgánico Tributario, según se trate de un procedimiento administrativo o un juicio contencioso tributario, en concordancia con los artículos 337 y 339 del Código Orgánico Procesal Penal.

Tanto en el primer supuesto de ratificación de la autoría y contenido del dictamen u opinión extraprocesal del experto, mediante su declaración testimonial, como en el segundo caso de la declaración directa del testigo experto dentro del procedimiento o del proceso judicial, la parte contra la cual obra esta prueba puede formular repreguntas para tratar de desvirtuar la opinión del experto.

Estas repreguntas pueden formularse con el apoyo de un consultor técnico designado por la parte que hace las repreguntas, por aplicación supletoria del artículo 150 de Código Orgánico Procesal Penal que regula la figura del consultor técnico, cuya traslación al procedimiento administrativo o al proceso contencioso tributario, nos parece perfectamente posible a través del principio de libertad probatoria, porque si bien el consultor técnico no es un medio de prueba, su función principal es colaborar con las partes y con el juez en el esclarecimiento de los hechos a los fines de aplicar rectamente el derecho objetivo al caso concreto y de este modo ese consultor técnico actúa como un facilitador de la actividad probatoria.

Además de las repreguntas, la parte contra quien se promueve la prueba del testigo experto, puede *tachar* al testigo experto dentro de los cinco días de despacho o hábiles siguientes a la admisión de la prueba, según se trate de un procedimiento administrativo o un juicio contencioso tributario, pero debe tenerse en cuenta que aun cuando el testigo experto sea tachado, el mismo puede rendir su declaración si la parte que ha promovido la prueba insiste en ello, todo de acuerdo con los artículos 499 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.

En conclusión, la prueba del testigo experto es una prueba extremadamente útil para las partes y para el órgano decisor, sea la Administración o el juez contencioso tributario, cuando los hechos debatidos revisten características especiales que requieren, para su adecuada calificación jurídica, una calificación técnica previa.

Además, es una prueba mucho menos costosa que una experticia y más fácil de evacuar que ésta porque no se requiere reunir tres expertos con las mismas calificaciones técnicas para analizar determinado asunto.

(e) *Control y contradicción*

Los estados financieros, como toda prueba, pueden ser atacados para desvirtuar su valor probatorio. Nuevamente nos parece oportuno citar *in extenso* a ROMERO-MUCI, que es quien mejor ha tratado el problema:

Señala ROMERO-MUCI que en el caso de los *estados financieros*, por tratarse de documentos o instrumentos privados (han sido formados por particulares sin intervención *ab initio* en dicha formación por funcionarios público alguno), deben ser atacados por tacha de falsedad, por lo que respecta a las falsedades materiales (alteraciones de la escritura capaces de variar el sentido original de lo que se transcribió o falsificaciones de firma de los profesionales de la contaduría pública, que opinen o certifiquen los estados financieros de que se trate) o por *simulación* en lo que respecta a falsedades ideológicas (referidas las menciones inventadas o tergiversadas que hace constar la persona actuante al momento de documentar el instrumento, dando fe de hechos que no ocurrieron o que no lo fueron como lo dice quien documenta [simulaciones]).⁶⁶⁵

Por su parte, la *falsedad material del acto de documentación* está prevista en los artículos 1381 y siguientes del Código Civil, y para los casos de los actos de documentación contable se configurarían, sin ser los únicos, por ejemplo, en los casos de: (i) falsificación de firmas, números de colegiación, sellos en dictámenes y certificaciones de estados financieros emanados de contadores públicos, (ii) cuando el acto se haya extendido maliciosamente y sin conocimiento de quien aparezca como otorgante encima de una firma en blanco suya, y (iii) cuando en el cuerpo del estado financiero se hayan hecho alteraciones materiales capaces de variar el sentido de lo que firmó el otorgante. Todos estos casos representan falsedades materiales.⁶⁶⁶

Además, coincidimos con ROMERO-MUCI cuando afirma que de: (i) la *información en cuanto tal* sólo puede predicarse su corrección o su incorrección. Nada más. De allí la pretensión de corrección de la información financiera que se expresa como “razonabilidad de la situación contenida en los estados financieros”, en cuanto medida o garantía de confiabilidad, utilidad y comprensibilidad de estos, (ii) las falsedades y alteraciones materiales sólo son predicables de la representación de dicha información en los documentos u objetos que la contienen, esto es, las que afectan el documento y su forma y se conectan con la autoría y demás condiciones de documentación (libros y registros especiales de contabilidad y los estados financieros) y (iii) las ideológicas sólo se referirían a los hechos económicos a que se refieren las anotaciones y registros. Las falsedades ideológicas no son predicables

⁶⁶⁵ *Ibid*, p. 102.

⁶⁶⁶ *Idem*, pp. 102-103

de la información contenida en los estados financieros. Tan sencillo que la esencia de dicha información no consiste en enunciados sobre hechos empíricos o simples descripciones sobre hechos. *Son enunciados de valor u opiniones.*⁶⁶⁷

Finalmente explica que, alternativamente, las falsedades sobre la representación de los hechos contables en los estados financieros, esto es, las referencias a las anotaciones de los hechos contables (registro de operaciones ficticias o simuladas, ocultamiento de hechos, anotaciones de operaciones por montos distintos, doble contabilidad), también son susceptibles de impugnación mediante prueba en contrario.⁶⁶⁸

(f) *Los estados financieros como prueba en el incidente cautelar o cuando se exige probar el derecho y el daño antes de que transcurra el proceso*

El artículo 290 del Código Orgánico Tributario establece que la medida cautelar de suspensión de efectos del acto administrativo de contenido tributario accionado, procede: “(...) en el caso que su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado, o si la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho (...)” (Subrayado y cursiva nuestros). En una de las sentencias más peculiares que se han dictado en toda la historia del Máximo Tribunal del país, con ponencia del Magistrado IGNACIO LEVIS ZERPA y el voto favorable de los Magistrados HADEL MOSTAFÁ PAOLINI y YOLANDA JAIMES GUERRERO, se sostuvo, en resumen, que donde el legislador colocó una “o” debe entenderse que va una “y”, por lo que debía constatarse la presencia de ambos presupuestos procesales –presunción de buen derecho y peligro de daño- para acordar la medida. A esto la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia lo llamó eufemísticamente *interpretación correctiva*, aunque en realidad a esto se le denomina en Derecho *legislar*.

En efecto, en sentencia de fecha 03 de junio de 2004, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, mediante sentencia No. 607, caso: *Deportes El Marquez, C.A.*, sostuvo que la simple interpretación gramatical del texto parcialmente transcrito (refiriéndose al artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, que en este aspecto es equivalente al 290 del Código Orgánico Tributario de 2020) permitiría afirmar, en principio, la posibilidad de que los requisitos para decretar la referida medida cautelar en el contencioso tributario no sean concurrentes, pero que en las interpretaciones de los textos normativos, el juez no puede limitarse a sólo apreciar el sentido literal que a primera vista el texto ofrece, sino que, además, en ella debe realizar una comprensión integral del mismo, lo cual le impone tomar en consideración los otros elementos o métodos interpretativos, elaborando así una interpretación sistemática de la disposición legal en relación a todo el ordenamiento jurídico en cuanto a la exigencia del *Fumus boni iuris*, es decir, de la probable existencia de un derecho, del cálculo o verosimilitud de que la pretensión

⁶⁶⁷ ROMERO-MUCI, H. *El derecho y el revés...Cit*, p. 103

⁶⁶⁸ *Idem*, p. 104

principal será favorable al accionante, dicho requisito no puede derivar únicamente de la sola afirmación del accionante, sino que debe *acreditarse en el expediente* y que el acto administrativo tributario cuya suspensión se pide ante el órgano jurisdiccional, se presume dictado con apego a la ley, es decir, que el acto administrativo tributario goza de una presunción de legalidad, al ser dictado por órganos o entes públicos que poseen competencias y atribuciones contempladas en la ley para el ejercicio de la actividad administrativa tributaria.

Con fundamento en esta decisión, en el ámbito de la tutela cautelar en el contencioso tributario se ha instaurado desde hace muchos años una tendencia que estimamos desacertada por ser violatoria del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva y contraria a la teoría general de las medidas cautelares.

No es la oportunidad para analizar todos los aspectos relevantes de la sentencia en comentarios, lo cual ya hemos hecho en profundidad en otro lugar⁶⁶⁹. Pero sí viene muy al caso comentar el punto relativo a la *actividad probatoria* durante el incidente cautelar y el absurdo requerimiento de *información contable* y de *estados financieros auditados* para probar el peligro de daño.

Dice que la sentencia que: “(...) el juez contencioso tributario debe tener presente que para dictar el decreto cautelar, no bastan las simples alegaciones sobre la apariencia de un derecho, o sobre la existencia de un peligro grave que lesione los intereses del impugnante; sino que dichos requisitos *deben acreditarse* en el expediente a través de hechos concretos *que permitan verificar la certeza del derecho y que el peligro sea grave, real e inminente.*” (Subrayados y cursivas nuestras).

A partir de estas afirmaciones, tanto los Juzgados Superiores de lo Contencioso Tributario (que conocen en primera instancia de las acciones contencioso-tributarias), como la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (que actúa como tribunal de alzada en dichos procesos), exigen la plena prueba del derecho que se reclama (*certeza del derecho*) así como del daño (*grave, real e inminente*) que causaría la ejecución del acto administrativo.

Dada la naturaleza del tema debatido en los procesos contencioso-tributarios, el perjuicio invocado por los solicitantes de las medidas cautelares es normalmente de naturaleza económica (*rectius*: patrimonial). A partir de esta circunstancia, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia y los tribunales de instancia, en su afán equivocado de llegar a la certeza del daño y apartándose con ello del texto de la ley, no sólo exigen *información contable* y *financiera* que permita probar el daño que se teme, sino que han llegado incluso a establecer como una exigencia

⁶⁶⁹ FRAGA-PITTALUGA, L. “La tutela cautelar en el contencioso tributario y la presunción de legitimidad del acto administrativo”. *El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la tutela judicial en el contencioso tributario*. EJV-FUNEDA, Caracas, 2016

estándar que se presenten *estados financieros auditados*⁶⁷⁰ para comprobar la lesión económica de imposible o difícil reparación que comportará la ejecución del acto.

Aun cuando el texto del artículo 290 del Código Orgánico Tributario, al aludir al daño a ser considerado por el juez contencioso tributario utiliza la expresión "...*podiera*..." que evoca simplemente la posibilidad de que ocurra un hecho, mas no la certeza de que ese hecho efectivamente ocurrirá, la jurisprudencia exige *plena prueba* de los perjuicios irreparables o de difícil reparación: "Ante tal alegato, observa esta Sala que la contribuyente no promovió, a los fines de demostrar el cumplimiento del requisito del *periculum in damni*, *prueba fehaciente* de la cual se constata el peligro inminente que pudiera sufrir con la posible ejecución del acto administrativo, y que colocaría en riesgo su estabilidad patrimonial -tales como el *balance general auditado* correspondiente a la fecha en que fue solicitada la medida, el estado de ganancias y pérdidas, y cualquier otro *estado financiero demostrativo de su real situación patrimonial*-limitándose a afirmar que no sería necesario consignar otras pruebas, porque consideró suficiente advertir sobre el posible daño patrimonial que provendría del solo hecho de que la Administración exija el pago de la sanción contenida en la resolución impugnada y su planilla correlativa."⁶⁷¹ (Subrayados y cursivas nuestros).

Es decir, en adición a que el régimen moderado establecido por el legislador tributario fue modificado por vía pretoriana para exigir la concurrencia de presupuestos procesales que son alternativos según el texto expreso de la norma, los presupuestos en sí mismos han sido deformados para convertir el examen *preliminar*, *sumario* y *probabilístico* propio de la tutela cautelar, en un juicio de *certeza* sobre el fondo del asunto, que sólo puede corresponder a la sentencia definitiva.

Lo anterior es verdaderamente sorprendente porque supone una violación directa del Parágrafo Primero del artículo 290 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual: "*La decisión del Tribunal que acuerde o niegue la suspensión de los efectos en vía judicial, no prejuzga el fondo de la controversia*". Pero además, es contrario a la propia jurisprudencia de la Sala, que ha reiterado en innumerables ocasiones -incluso en la sentencia No. 607 comentada- que para dictar la medida cautelar, el juez *no puede prejuzgar sobre el fondo del debate procesal*.

Ahora bien, resulta que si se exige a la parte que acredite la *certeza del derecho*, entonces es obvio que si el juez otorga la tutela cautelar solicitada, estaría reconociendo la procedencia de la pretensión procesal deducida y si no la concede, estaría avanzando igualmente el sentido que tendrá la decisión definitiva. El problema en realidad no es avanzar de alguna manera la decisión definitiva, sino pedirle a la parte solicitante de la medida que *pruebe el derecho que le asiste*, como si en vez de una tutela cautelar, anticipada y provisional fuera a otorgarse una tutela judicial definitiva.

⁶⁷⁰ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00940, del 25 de junio de 2009, caso: *Promociones 4133, C.A.*

⁶⁷¹ Cf. S. TSJ/SPA, No. 01478, 14.10.2009, caso: *Malabar Group, C.A.*

En este sentido la Sala ha llegado al extremo de afirmar que: “(...) el *Fumus boni iuris* se erige como el fundamento de la protección cautelar, dado que *en definitiva sólo a la parte que tiene la razón en juicio puede causársele perjuicios irreparables que deben ser evitados*” (Subrayado y cursivas nuestros).⁶⁷² Nos preguntamos: ¿Cómo saber quién tiene la razón cuando apenas comienza el proceso? ¿No es esto avanzar la decisión de fondo *in limine litis*?

En otras decisiones la jurisprudencia ha declarado abiertamente que la tutela cautelar no puede otorgarse a partir de *presunciones*, cuando justamente y muy por el contrario de lo que se trata es exactamente de eso, es decir, de evaluar la *presunción de buen derecho* y la *presunción de que podría causarse un daño con la ejecución del acto*, que es lo que sustenta la petición de la medida. Así, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha sostenido que: “En consecuencia, difiere esta Sala de lo decidido por el tribunal *a quo*, al verificar la existencia del *periculum in damni*, con base en meras presunciones, referidas a que ‘...*existe en los autos elementos que sugieren, de producirse la ejecución del acto recurrido, una difícil o imposible reparación con la sentencia definitiva*’, por lo que mal pudo declarar la procedencia de la medida cautelar de suspensión de efectos solicitada, toda vez que de las actas procesales no se desprende con certeza la existencia de un riesgo real que dificulte el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las cuales es titular la empresa recurrente, en razón de la carencia de medio probatorio alguno que lleve a la convicción de la existencia de tal riesgo (Vid. sentencia de esta Sala No. 01536 del 3 de diciembre de 2008, caso: *Quintero & Ocando, C.A. QUINTO-CA*, criterio ratificado en el fallo No. 00718 del 20 de junio de 2012, caso: *Exterran Venezuela, C.A.*)” (Subrayados nuestros).⁶⁷³

Otra decisión de la misma Sala es reveladora de esta tendencia, cuando sostiene que: “(...) sin duda alguna que la valoración y determinación de la existencia de un perjuicio irreparable o de difícil reparación por la sentencia definitiva, derivado de la ejecución del acto administrativo impugnado, configura una de las situaciones más álgidas dentro del proceso de cognición del juzgador para llegar a la conclusión de otorgar o no la medida cautelar solicitada, pues si bien la prudencia en la evaluación y análisis de los requisitos antes citados y a su vez la necesaria ponderación y equilibrio del interés general y particular constituyen reglas válidas y fundamentales para llegar a tal conclusión, no obstante ellas *deben estar acompañadas de otros elementos que aporten al sentenciador la plena convicción de un daño o perjuicio irreparable o de difícil reparación*.” (Cursivas y subrayado nuestros).⁶⁷⁴

En sentido contrario, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha perfilado más apropiadamente cómo debe evaluar el juez los presupuestos proce-

⁶⁷² Cf. TSJ/SPA, No. 01433, 12.11.2008, caso: *Venezolana de Pavimentos y Canteras, C.A.*

⁶⁷³ Cf. TSJ/SPA, No. 00060, 30.01.2013, caso: *Oster de Venezuela, C.A.*

⁶⁷⁴ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00551, 16.06.2010, caso: *Redescomm, C.A. vs. Municipio Chacao del Estado Miranda.*

sales de las medidas cautelares, al sostener que: “La norma hace suyo el primero de los requisitos de procedencia propios de toda medida cautelar: la apariencia de buen derecho (*Fumus boni iuris*). Además, y aunque no lo establezca con la misma claridad, exige el segundo de los requisitos inmanente a toda medida cautelar, como lo es la verificación del riesgo manifiesto de que quede ilusoria la ejecución del fallo (*Periculum in mora*), desde que dispone que la cautela no tiene otra finalidad que la garantía de las resultas del juicio. De allí que puede afirmarse que el juez dictará la medida preventiva cuando exista presunción del derecho que se reclama (*Fumus boni iuris*) y riesgo manifiesto de que quede ilusoria la ejecución del fallo (*Periculum in mora*), si el solicitante acompañó un medio de prueba que constituya presunción grave de tales circunstancias, ya que, en función de la tutela judicial efectiva, las medidas cautelares en este ámbito no son meramente discrecionales de los jueces, sino que, una vez que se verifique el cumplimiento de los requisitos que preceptúa la norma para su otorgamiento, el órgano jurisdiccional debe dictarlas. Tales extremos deben cumplirse de manera concurrente, por lo que, si falta alguno de estos elementos, el juez no podría decretar la medida preventiva. En este orden de ideas, debe agregarse que, en materia de Derecho Público, donde necesariamente están en juego intereses generales, el juez deberá también realizar una ponderación de los intereses en conflicto para que una medida particular no constituya una lesión de intereses generales en un caso concreto...”. (Cursivas y subrayados nuestros).⁶⁷⁵

La Sala Constitucional deja claramente establecido que lo que ha de determinar el juez en el incidente cautelar, es una presunción de buen derecho y un riesgo manifiesto de que la ejecución del fallo se haga ilusoria (*Periculum in mora*) o lo que sería equivalente para el caso del artículo 290 del Código Orgánico Tributario, un riesgo manifiesto de que la parte solicitante sufra un daño irreparable o de difícil reparación, y para ello exige la presentación de un medio de prueba que constituya *presunción grave*, no plena certeza, de tales circunstancias.

Así entonces, es evidente que la jurisprudencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia y de algunos Juzgados Superiores en lo Contencioso Tributario, yerra en sus apreciaciones, pues mientras el texto expreso del artículo 290 del Código Orgánico Tributario exige al juez evaluar la simple *aparición* del derecho y el daño que *podiera* causarse, la jurisprudencia pretende la *certeza* o la *plena convicción* en torno al derecho y el daño, lo cual es completamente antagónico con el incidente cautelar.

Dentro del contexto de la norma en comentarios el legislador utiliza la expresión *aparición de buen derecho* para denotar la *verosimilitud* o *probabilidad* del derecho, jamás su certeza, pues ello sólo puede establecerlo la sentencia de fondo. Por la misma razón lo que hay que acreditar es esa *aparición*, lo que se logra a partir de un examen *preliminar* de los argumentos del solicitante de la medida, bastando que los mismos sean *plausibles*, *razonables*, *lógicos* y *congruentes*, y a través del examen sumario de las pruebas que ya obren en el expediente, si fuere el caso,

⁶⁷⁵ Cf. S. TSJ/SPA, No. 395, 13.03.2007.

pues si se trata de una discusión de mero derecho obviamente no hay prueba alguna que revisar. En todo caso, en el incidente cautelar no puede exigirse al solicitante de la medida que pruebe su derecho, pues tal exigencia es absolutamente intempestiva y le está vedado al juez entrar a conocer el fondo del asunto, de acuerdo con el Párrafo Primero del artículo 290 del Código Orgánico Tributario.

En cuanto al daño se refiere, el verbo “poder” utilizado por el legislador significa la *contingencia* o la *posibilidad* de que algo ocurra. Pero resulta que el legislador ha querido ser aún más preciso, en tanto conjuga el verbo en el tiempo *pretérito imperfecto del subjuntivo*, con lo cual claramente alude a una *hipótesis* que el juez se va a formular, pero obviamente sin tener la certeza de que la misma va a ocurrir. Entonces, un daño que *pudiera* ocurrir y la *plena certeza* de un daño, son dos realidades totalmente distintas, una hipotética y la otra indubitable, una posible y la otra segura.

Por lo que concierne a la dimensión del daño que autoriza la protección cautelar, se ha desestimado reiteradamente que cuantiosas diferencias de impuesto a pagar o multas exorbitantes, pueden invocarse como fundamento de la medida cautelar solicitada, entendiéndose que tales perjuicios económicos siempre pueden ser reparados. Pareciera entonces que el contribuyente debe aportar plena prueba de que la ejecución del acto lo llevará la ruina económica, lo cual también es un exceso que hace inalcanzable y nugatoria la tutela judicial anticipada.

Si se sigue *ad pedem literae* el criterio de la jurisprudencia, resulta que en el contencioso tributario, salvo algunas excepciones, el perjuicio siempre será reparable por la sentencia definitiva pues el accionante siempre tendrá el derecho de recuperar, al menos teóricamente, lo que ha pagado indebidamente por concepto de tributos, multas e intereses. En este sentido la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha dicho que: “(...) independientemente de las dificultades que en la práctica pueda conseguir la recurrente para obtener del Estado el reintegro del dinero erogado, el carácter coactivo de las decisiones jurisdiccionales obliga a la Administración, en el caso de declararse con lugar el recurso incoado, a devolver el monto percibido por concepto del pago indebidamente efectuado. En este sentido, la devolución del monto pagado por la parte actora no constituye una potestad discrecional de la Administración, por el contrario, es un verdadero deber jurídico derivado de una sentencia cuyos efectos son de obligatorio cumplimiento y cuya inobservancia genera responsabilidades personales y directas a los funcionarios públicos”.⁶⁷⁶

Es lamentable que la jurisprudencia haga un examen aséptico del asunto, colocándose de espaldas a la realidad de la Administración Pública venezolana. Es un hecho notorio que obtener un reintegro la Administración Tributaria es una tarea titánica, frustrante y en muchos casos imposible. No sólo es necesario esperar muchos años para obtenerlo, sino que no se reconoce jamás el pago de los intereses de mora,

⁶⁷⁶ Cf. S. TSJ/SPA, No. 01817, 14.11.2007, caso: *Terminales Maracaibo, C.A.*

que el propio Código Orgánico Tributario contempla, y mucho menos el resarcimiento de los daños patrimoniales, anormales y especiales, causados por el mal funcionamiento del servicio. De modo pues que este tipo de declaraciones confirman el viejo brocárdico según el cual *la jurisprudencia es el arte de desconocer sistemáticamente lo que todo el mundo sabe*.

En todo caso, aunque una empresa no quiebre o no solicite el estado de atraso por la ejecución forzosa de un acto de determinación tributaria e imposición de sanciones, puede sin embargo sufrir un daño irreparable o de difícil reparación si, por ejemplo, la ejecución absorbe la totalidad o una parte sustancial de la utilidad del ejercicio anterior porque, dependiendo de las circunstancias del caso, semejante contrariedad económica puede suponer: a) la pérdida de oportunidades de negocio proyectadas que tal vez no se presenten de nuevo, causando el estancamiento o la paralización de la empresa; b) la deslocalización de la actividad económica en búsqueda de mejores condiciones de trabajo en otras jurisdicciones, con la consecuente pérdida de empleos directos e indirectos y, obviamente, la desaparición de la fuente generadora de capacidad contributiva; c) la inviabilidad de la empresa por la decisión de los socios de cesar en sus actividades, vista la merma drástica de las utilidades obtenidas del negocio, etc.

Es importante insistir en que el examen que corresponde efectuar al juez en el incidente cautelar es un *cálculo de probabilidades* dirigido, por una parte, a verificar la *verosimilitud* de la pretensión procesal deducida y, por el otro, a establecer la presunción de un potencial daño que, como expresamente dice el artículo 290 del Código Orgánico Tributario, *podiera* producirse.

Recuérdese que *presunción* y *certeza* no son sinónimos y ni siquiera conceptos equivalentes o relacionados. En el caso de la tutela cautelar y aún asumiendo que los presupuestos procesales de procedencia de la medida son concurrentes, el juez contencioso-tributario sólo debe establecer que la pretensión de nulidad del acto administrativo de contenido tributario es *razonable, posible, verosímil*; y que la ejecución del mismo *podiera* comportar un daño irreparable o de difícil reparación.

La propia jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, ha sostenido que la labor del juez consiste en un *cálculo preventivo o juicio de probabilidad y verosimilitud*: “Respecto al primero de los requisitos, esto es, el *Fumus boni iuris* o la presunción grave del derecho que se reclama, como antes se señaló, su verificación consiste en apreciar de las actas que conforman el expediente que haya una apariencia de buen derecho, pues cuando se acuerda la tutela cautelar no puede prejuzgarse sobre el fondo del asunto planteado.

En efecto, se trata de un cálculo preventivo o juicio de probabilidad y verosimilitud sobre la pretensión del demandante correspondiéndole al Juez analizar los

recaudos o elementos presentados junto con el libelo de la demanda, a los fines de indagar sobre la existencia del derecho que se reclama”.⁶⁷⁷

Lo anterior significa que el juez no tiene y no debe prejuzgar sobre el fondo del asunto, sino que simplemente debe realizar una evaluación superficial sobre el tema debatido, es decir, un *juicio de verosimilitud*. Lo verosímil, como dice el Diccionario de la Real Academia Española, es lo que “*tiene apariencia de verdadero*” lo que es “*creíble por no ofrecer carácter alguno de falsedad*”; y lo que tiene *apariencia* de verdadero no necesariamente es verdadero, de suerte que lo que se le pide al juez en el incidente cautelar no es que se pronuncie sobre el fondo, sino que constate la existencia de un *derecho aparente*.

En el caso del contencioso tributario, en el cual el objeto de la *litis* es normalmente un acto administrativo, ese conocimiento sumario se alcanza confrontando dicho acto con los vicios que le endilga el accionante en el libelo respectivo. Pero el juez no debe ni puede pronunciarse sobre si los vicios existen o no, porque ello sería adelantar la decisión de fondo, sino que debe intuir si es factible, razonable o probable que dichos vicios existan; es decir, tiene que verificar que los alegatos del accionante sean razonables, serios, congruentes y que estén debidamente fundamentados, de modo que no sean temerarios y a todas luces improcedentes o, mejor dicho, que sean “*creíbles por no ofrecer carácter alguno de falsedad*” (*i.e.* verosímiles).

Lo anterior, que es de la esencia de la tutela cautelar, ha sido desconocido sistemáticamente por la jurisprudencia acudiendo al argumento de que los actos administrativos de contenido tributario disfrutaban de una cualidad exorbitante por la cual se presumen legítimos, salvo prueba en contrario, y por ello son ejecutivos y ejecutorios. Esa presunción, que ha sido objeto de una profunda y acertada revisión en la doctrina patria, encabezada en este caso por el profesor SERVILIANO ABACHE CARVAJAL⁶⁷⁸, en la cual se destaca la ausencia de base constitucional y legal de la misma y por ende su incapacidad para invertir la carga de la prueba en el proceso contencioso tributario, no sirve en todo caso para deformar los presupuestos procesales de la tutela cautelar en el contencioso tributario.

La exigencia de estados financieros auditados para demostrar el *periculum in damni* como presupuesto de medidas cautelares en el contencioso tributario, es irracional y contraria a derecho, porque el incidente cautelar no es la etapa procesal para establecer si la presunción de legitimidad del acto administrativo ha sido o no desvirtuada, pues la causa no se ha abierto a pruebas, las partes no han presentado sus conclusiones finales y, en definitiva, no ha transcurrido el *iter* procesal en todas

⁶⁷⁷ Cf. TSJ/SPA, 02.11.05, caso: *Edui Nicomedes Alfonso y otros con Ministerio de Interior y Justicia*.

⁶⁷⁸ ABACHE CARVAJAL, S. *La atipicidad de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*. FUNEDA, Caracas, 2012.

sus etapas hasta el estado de sentencia. Aun asumiendo los criterios tradicionales sobre el contenido, el alcance y los efectos de la presunción de legitimidad de los actos administrativos, es únicamente la sentencia definitiva y no la interlocutoria cautelar, a la que corresponde decidir si dicha presunción fue desvirtuada o no por el accionante.

Sostener otra cosa implica violar el Parágrafo Primero del artículo 290 del Código Orgánico Tributario y contradecir el criterio reiterado y pacífico de la propia jurisprudencia -acertado por lo demás- en cuanto a que el juez no puede *prejuzgar* sobre el fondo del asunto al dictar medidas cautelares.

d.2) La prueba de experticia

Algunos de los hechos controvertidos reclaman conocimientos especiales que no posee el juzgador en su función de aplicar el derecho objetivo al caso concreto o que, aun poseyéndolos, no puede utilizarlos porque no le está permitido decidir sobre la base de su conocimiento privado, salvo en el caso de aquello que forma parte de la experiencia común o de las máximas de experiencia, como lo establece el artículo 12 del Código de Procedimiento Civil.⁶⁷⁹

Cuando esos conocimientos especiales son requeridos, entonces se acude a la prueba de experticia o peritación, que la doctrina define como: "...una actividad procesal desarrollada, en virtud de encargo judicial, por personas distintas de las partes del proceso, especialmente calificadas por sus conocimiento técnicos, artísticos o científicos, mediante la cual se suministra al juez argumentos o razones para la formación de su convencimiento respecto de ciertos hechos cuya percepción o cuyo entendimiento escapa a las aptitudes del común de las gentes."⁶⁸⁰ La nota característica de este medio de prueba, es el *conocimiento especial* que tienen las personas que revisan los hechos y opinan sobre los mismos.⁶⁸¹

⁶⁷⁹ Señala BORJAS que: "(...) la ciencia o pericia del juez no debe ser en ningún caso fundamento para negar un peritaje debida o legítimamente solicitado sobre puntos de hecho que requieran conocimientos especiales, pues el magistrado debe aprovecharse de su propio saber para apreciar mejor el dictamen de los expertos, pero no para privar a los interesados del derecho de llevar a los autos un elemento probatorio que consideren necesario para ilustrar las cuestiones debatidas. Tanto valdría negarse a oír todo alegato de derecho, so pretexto de ser el juez versado en dicha ciencia". BORJAS, A. *Comentarios al Código de Procedimientos Civil Venezolano*. Librería Piñango, Caracas, 1984, T. III, p. 343.

⁶⁸⁰ DEVIS ECHANDÌA, H. *Teoría general de la prueba... Cit.*, T. 2, p. 287

⁶⁸¹ A este respecto la jurisprudencia ha señalado que: "(...) el artículo 1.422 del Código Civil establece que "(...) siempre que se trate de una comprobación o de una apreciación que exija conocimientos especiales, puede procederse a una experticia". En este orden de ideas, se observa que tal medio de prueba procede respecto de la **comprobación** de uno o varios hechos afirmados en el proceso, o de la **apreciación** de estos, a través de la participación en la causa de expertos con conocimientos prácticos (artículo 453 del Código de Procedimiento Civil), que facilitan al

Como afirma con acierto VALMY DÍAZ IBARRA no hay en nuestro ordenamiento jurídico una definición auténtica de la prueba de experticia, pero sí: "...los elementos fundamentales de este medio de prueba, tal como se muestra de seguidas: (a) La experticia se puede utilizar para comprobar puntos de hecho y siempre que a tales efectos sean necesarios conocimientos especiales (Artículos 1422 CCV, 451 Código de Procedimiento Civil y 167 Código Orgánico Tributario); (b) El dictamen puede ser encargado a un experto único, pero si las partes no convienen en ello la experticia quedará a cargo de una terna de peritos (Artículos 1423 y 1424 CCV, 454 Código de Procedimiento Civil y 167 Código Orgánico Tributario); (c) La experticia puede ser promovida por las partes o acordada de oficio por el órgano decisor (Artículos 451 Código de Procedimiento Civil, 156 y 280 Código Orgánico Tributario); (d) El nombramiento de peritos solamente puede recaer sobre personas que tengan conocimientos especializados en la materia a que se refiere la experticia (Artículo 453 Código de Procedimiento Civil); (e) El dictamen pericial puede ser rendido por escrito (Artículos 1425 CCV, 467 Código de Procedimiento Civil y 167 Código Orgánico Tributario); (f) La experticia deberá ser valorada conforme a las reglas de la sana crítica, visto que la misma no posee una regla expresa de valoración o tarifa legal (Artículo 507 Código de Procedimiento Civil); y (g) Los jueces no están obligados a seguir el dictamen de los expertos, si su convicción de opone a ello (Artículo 1427 CCV)."⁶⁸²

La experticia contable es entonces una especie de experticia, que tiene por objeto concreto el examen y valoración de hechos controvertidos que constan en la *información contable* y para cuya evaluación se requieren conocimientos especializados de contabilidad. No obstante, aunque la prueba de experticia es muy útil en el ámbito tributario, es importante no incurrir en el exceso de exigir la promoción y evacuación de una experticia, cada vez que la demostración de los hechos debatidos exija el examen de un gran volumen de documentación, porque el objeto de la prueba no es simplificar la tarea de revisión de documentos.

Finalmente, si bien es cierto que el juez puede apartarse de las conclusiones a las que lleguen los expertos, debe expresar motivadamente en la sentencia las razones por las cuales disiente del dictamen pericial y aquí vale la pena reiterar que la experticia se promueve para facilitar al juez la apreciación de hechos debatidos, los cuales por sus peculiares características ameritan el uso de conocimientos que en principio el juez no tiene.

sentenciador la construcción de la premisa menor del silogismo jurídico que forma parte del fallo judicial." Cf. S. TSJ/SPA, No. 00073 del 8 de febrero de 2012.

⁶⁸² DÍAZ, V. *La prueba de experticia contable en el derecho tributario*. Torres, Plaz & Araujo, Caracas, 2018, p. 15.

3.2.3.3. *Principios que rigen la prueba en el proceso contencioso tributario*

La mayoría de los principios que han sido perfilados por la doctrina procesalista sobre la prueba, tienen cabida, con algunas matizaciones, en el ámbito del proceso contencioso tributario. En consecuencia, analizaremos de seguidas algunos de estos principios estableciendo las modulaciones que cada uno de ellos sufre en el proceso contencioso tributario.

a) *Principios relativos a su promoción*

(a.1) *Principio de la apertura ope legis del lapso probatorio*

En nuestro régimen procesal ordinario rige el principio según el cual, al día siguiente del vencimiento del lapso del emplazamiento para la contestación de la demanda, sin haberse logrado la conciliación ni el convenimiento del demandado, quedará el juicio abierto a pruebas, sin necesidad de decreto o providencia del juez.

En el ámbito del proceso contencioso tributario, tal como ya se ha visto, vencido el lapso para apelar de las decisiones sobre la admisión o inadmisión de la acción, o desde que conste en autos la devolución del expediente del Tribunal de Alzada que admitió el recurso, queda el juicio abierto a pruebas, sin necesidad de decreto o providencia del juez, a menos que las partes solicitaren que se decida la causa como de mero derecho, o sólo con los elementos de prueba que consten ya en autos, en cuyo caso el juez lo declarará así (artículo 295 del Código Orgánico Tributario).

(a.2) *Principio de la carga de la prueba*

Dispone el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil que las partes tienen la carga de probar sus respectivas afirmaciones de hecho y que quien pida la ejecución de una obligación debe probarla y quien pretenda que ha sido libertado de ella, debe por su parte probar el pago o el hecho extintivo de la obligación, todo lo cual está en perfecta armonía con el principio de distribución de la carga de la prueba que contiene el artículo 1354 del Código Civil. Estos principios cardinales del proceso ordinario se aplican con las matizaciones que aquí serán analizadas, en el proceso contencioso tributario.

En el caso específico del proceso contencioso-tributario, la carga de la prueba recae, en principio, sobre el recurrente. Esta distribución apriorística de la carga probatoria no deviene sólo del principio *actore incubit probatio*⁶⁸³, sino de la presunción de legitimidad de los actos administrativos y con respecto a la cual, en el aspecto específico de la prueba, la jurisprudencia ha dicho: "...los actos administra-

⁶⁸³ Cf. S. CPCA, 27 de mayo de 1980, 16 de diciembre de 1980 y 2 de febrero de 1981, todas consultadas en las *Revistas de Derecho Público*, EJV, No. 3, p. 163, y No. 5, p. 143 y 145, respectivamente.

tivos gozan de la presunción de legalidad ; de modo que, para enervar sus efectos, corresponde a su destinatario, a quien se considere lesionado por dichos actos, producir la prueba en contrario de esa presunción”.⁶⁸⁴ Como ya hemos visto, este principio es relativo, no absoluto, y tiene varias excepciones a las cuales ya nos hemos referido.

La actividad probatoria está indisolublemente vinculada a la actividad alegatoria de las partes, vale decir, que cada parte debe probar sus alegatos o la contraprueba de los alegatos de la otra. No es admisible, pues, que una de las partes pretenda probar hechos nuevos que no fueron alegados por ella en la oportunidad procesal correspondiente y que tampoco pueden calificarse como la contraprueba de los hechos alegados por su adversario; admitir esta conducta significaría permitir que los sujetos incorporen hechos al proceso cuando ya ha precluido la oportunidad procesal para que lo hagan.⁶⁸⁵

(a.3) Principio de la facilidad de la prueba

En principio, tal como señalan las reglas sobre la distribución de la carga de la prueba, es un imperativo del propio interés de las partes probar sus respectivas afirmaciones de hecho, de tal suerte que quien pida la ejecución de una obligación debe probarla y quien pretenda que ha sido liberto de ella, debe por su parte probar el pago o el hecho extintivo de la obligación (artículo 506 del Código de Procedimiento Civil). Sin embargo, como acertadamente ha señalado el Tribunal Supremo Español, tal regla puede verse matizada e incluso alterada aplicando el criterio de la facilidad, pues en ocasiones la prueba de un dato de hecho puede resultar fácil para una de las partes y difícil para la otra y ello tiene trascendencia en un u otro sentido, para las reglas que reparten la carga de la prueba en virtud de las exigencias del principio de la buena fe en su vertiente procesal.⁶⁸⁶

El derecho de conseguir la prueba dice MORELLO, implica muchas veces que la otra parte tenga la carga de suministrarla porque le resulte más fácil, de acuerdo con reglas de la experiencia.⁶⁸⁷ PARRA QUIJANO, por su parte, dice que la verdadera igualdad, en el marco de un proceso y con relación a la carga de la prueba, es la que

⁶⁸⁴ Cf. Ss. CSJ/SPA, 29 de enero de 1980 y 17 de abril de 1980, consultadas en las *Revistas de Derecho Público*, EJV, No. 1, p. 150 y No. 2, p. 137.

⁶⁸⁵ Cf. S. CPCA, 08 de noviembre de 1984, *Revista de Derecho Público*. No. 20, EJV, Caracas, p. 161. Aunque esta sentencia se ha producido en el ámbito del contencioso-administrativo funcional, no cabe duda que sus principios pueden ser trasladados al proceso contencioso-tributario.

⁶⁸⁶ Cf. S. TSE del 27 de enero de 1989.

⁶⁸⁷ MORELLO, M. *La prueba. Tendencias modernas*. ABELEDO-PERROT, Buenos Aires, p. 13 y ss.

tiene en cuenta en determinados casos, a quién le queda más fácil probar un hecho determinado, para que ella la desahogue.⁶⁸⁸

Nuestra jurisprudencia, por su parte, ha volcado sobre la Administración la carga de aportar al proceso aquellos documentos que reposen en sus archivos, en el entendido de que es más fácil para ésta hacerlo que para el administrado.⁶⁸⁹

(a.4) Principio “negativa non sunt probanda”

Este principio general que conforma también uno de los datos esenciales para distribuir la carga de la prueba, significa que los hechos negativos absolutos no tienen que ser probados por quien los afirma.⁶⁹⁰ Es importante no confundir este principio con la circunstancia de que se niegue un hecho. Como bien señala DEVIS ECHANDÍA, la negación o afirmación puede ser simple modalidad de redacción porque es lo mismo negar la existencia de un hecho que afirmar su inexistencia; en consecuencia, no es lógico distribuir la carga de la prueba atendiendo sólo a la formulación negativa o afirmativa de los hechos. Además, tan posible es probar que existe el hecho afirmado como el contrario que está implícito en su negación. De manera que sólo las negaciones indefinidas, como no haber ejecutado nunca un hecho, son las de imposible prueba. Así, será la naturaleza del hecho y no su negación o afirmación lo que determina si debe exigirse su prueba y en todo caso esto tampoco será determinante porque puede suceder que una de las partes esté en capacidad de probar los hechos afirmados o negados por ambas.⁶⁹¹

(a.5) Principio de la legalidad de la prueba

El principio de la legalidad de la prueba se encuentra estatuido como principio general de nuestro régimen jurídico en el artículo 395 del Código de Procedimiento Civil, de acuerdo con el cual son medios de prueba admisibles en juicio aquellos que determina el Código Civil, el Código de Procedimiento Civil y otras leyes de la República, así como cualquier otro medio de prueba no prohibido expresamente por la ley, y que las partes consideren conducente a la demostración de sus pretensiones. Este postulado rige a plenitud en todo proceso contencioso administrativo y, por ello, también en el contencioso-tributario.

En este sentido el artículo 296, aparte único, del Código Orgánico Tributario, establece que 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. En todo caso, las pruebas promovidas no podrán admitirse cuando sean manifiestamente ilegales o impertinentes.

⁶⁸⁸ PARRA QUIJANO, J. “Crisis de la noción clásica de la carga de la prueba”. *Revista de Derecho Probatorio*. No. 8, Editorial Jurídica ALVA, Caracas, 1997, p. 133.

⁶⁸⁹ Cf. S. CSJ/SPA, 05 de agosto de 1980. *Revista de Derecho Público*, No. 4, EJV, Caracas, p. 157.

⁶⁹⁰ Cf. S. CPCA, 25 de abril de 1985. *Revista de Derecho Público*. No. 22, EJV, Caracas, p. 183.

⁶⁹¹ DEVIS ECHANDIA, H. *Teoría general...Cit.*, T. I, p. 456-457.

A este respecto la jurisprudencia ha dicho que: “De este modo el legislador consagra uno de los principios generales del contencioso administrativo: las pruebas de confesión y de juramento les están vedadas a las autoridades y representantes de la Administración recurrida, porque carecen del poder de disposición de los derechos e intereses de la Administración”.⁶⁹²

b) Principios relativos a la admisión

(b.1) Principio de la libertad de admisión

El juez debe, dentro de lo posible, admitir en el proceso la mayor cantidad de pruebas para ilustrar su convicción sobre el asunto debatido, salvo que el medio aportado sea *manifiestamente* ilegal o impertinente, es decir, abiertamente contrario al ordenamiento jurídico o absolutamente desvinculado o sin relación con los hechos debatidos en el proceso. Este principio, que puede ser calificado como de la *libertad de admisión*, hace posible que la labor reconstructiva e historicadora del juez sobre los hechos ocurridos y que han dado origen al litigio, se haga no sólo más fácil sino también más certera, vale decir, en mayor grado cercana a la verdad material. En todo caso, siempre quedará una oportunidad ulterior -la sentencia- para valorar el mérito probatorio de los medios traídos al juicio.

Sobre el particular, la jurisprudencia ha expresado que: “Es un hecho unánime y pacíficamente aceptado que la negativa de una prueba causa o puede causar un daño grave, en veces irreparable, mientras que su admisión, así resulte a la postre errada, es susceptible de rectificación. Consecuente con esa realidad, el legislador sancionó el principio de la libre admisibilidad de las pruebas con la sola excepción de que sean manifiestamente ilegales o impertinentes, y exigió en lo estrictamente procesal, la legitimidad o capacidad para actuar de la promovente y la oportunidad de la promoción. En acatamiento de esa enseñanza los jueces deben actuar muy estrictamente ante la petición de negativa de una prueba, ya que para considerarla ilegal es menester que no se encuentre expresamente consagrada como tal por la ley, o que se pretende utilizarla en juicios donde está expresamente prohibida su admisión, o que esté subordinada a la presencia de determinado supuesto o circunstancia.”⁶⁹³

Asimismo, ha expresado que: “La regla que rige en esta materia (artículo 292 del Código de Procedimiento Civil) ordena que sean desechadas las pruebas cuando aparezcan manifiestamente impertinentes e ilegales. Cuando no sea patente ese presupuesto, debe el juez obrar con la mayor prudencia ‘a fin de no exponerse a

⁶⁹² Cf. S.CSJ/SPA, 07 de julio de 1981. *Revista de Derecho Público*. No. 8, EJV, Caracas, pp. 134-135; Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, 30 de noviembre 1982. *Revista Derecho Público*. No. 12, EJV, Caracas, p. 170; Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, 22 de julio de 1985. *Revista de Derecho Público*. No. 24, EJV, Caracas, p. 168.

⁶⁹³ Cf. S. CSJ/SPA, 19 de marzo de 1981. *Revista de Derecho Público*. No. 6, EJV, Caracas, p. 173.

desechar una prueba que más tarde pudiera ser necesaria para el esclarecimiento de la verdad, en tanto que admitiéndola, con la forma como usualmente se hace, esto es cuanto ha lugar en derecho, el juez queda en libertad de apreciarlas o no cuando llegue el momento de dictar la sentencia correspondiente' (G.F. No. 2, p. 61, 1949).

Esta síntesis expresa el criterio pacífico, uniforme y reiterado que informa nuestra jurisprudencia en la materia.”⁶⁹⁴

Se ha señalado asimismo que: “...tal como lo ha aconsejado nuestra jurisprudencia, en razón del significado que las pruebas tienen para el ejercicio del derecho a la defensa, y lo confirma el artículo 292 del Código de Procedimiento Civil, las pruebas que son inadmisibles son aquellas manifiestamente ilegales o impertinentes’, o sea, que aparezca sin lugar a dudas y con claridad la impertinencia e ilegalidad de las pruebas; de modo que no sea necesario esfuerzo alguno que implique, aunque sea superficialmente, rozar las cuestiones de fondo. Por esta razón, la doctrina y la jurisprudencia han sostenido que la regla es la admisión y que la negativa sólo puede acordarse en casos excepcionales y perfectamente claros de ilegalidad e impertinencia.”⁶⁹⁵

En fecha más reciente y con referencia específica al ámbito tributario la jurisprudencia ha dicho que: “En atención a lo expuesto, se considera que la recurrida, en aplicación del principio de libertad de admisión de pruebas, previsto en el artículo 269 del vigente Código Orgánico Tributario, en concordancia con el artículo 398 del Código de Procedimiento Civil, reconocido de manera reiterada por la jurisprudencia de esta Sala (Vid. entre otras la sentencia número 00693 del 21 de mayo de 2002), debió admitir la experticia promovida al no ser manifiestamente ilegal ni impertinente; más aún, si se considera que siempre podría el juez de la causa, en su oportunidad procesal, valorar los resultados de las pruebas promovidas y debidamente evacuadas y, apreciar, si fuere el caso, que éstas no demuestran los hechos debatidos por la contribuyente, y por tal razón desestimarlas o desecharlas, una vez obtenida la convicción sobre la verdad de los hechos que se pretenden demostrar, lo cual deberá reflejarse en la sentencia definitiva. Por ello, estima la Sala que cualquier rechazo o negativa a priori a admitir una prueba que no aparezca y fuese calificada como manifiestamente ilegal o impertinente, violenta el principio o sistema de libertad de los medios de prueba, así como la normativa regulatoria del procedimiento probatorio que debe acatarse en el curso de un proceso y que incluso impide la efectividad del contradictorio, pudiendo lesionar en definitiva el derecho a la defensa de la parte promovente, tal y como juzga la Sala ocurre en el caso de autos, como consecuencia de la errónea apreciación en que incurrió la recurrida.”⁶⁹⁶

⁶⁹⁴ Cf. S. CSJ/SPA, 02 de junio de 1983. *Revista de Derecho Público*. No. 15, EJV, Caracas, pp. 178-179.

⁶⁹⁵ Cf. S. CPCA, 27 de junio de 1985. *Revista de Derecho Público*. No. 23, EJV, Caracas, pp. 174-175.

⁶⁹⁶ Cf. S. TSJ/SPA, No. 02564 de 15 de noviembre de 2006, caso: *Industria Azucarera Santa Clara, C.A.*

(b.2) Principio de la necesidad de la prueba

Este principio, muy vinculado al principio dispositivo, se refiere a que la sentencia debe basarse en los alegado y probado en el proceso; vale decir, los hechos sobre los cuales se fundará la decisión definitiva del juez, deben haber sido demostrados en el proceso a través de la actividad probatoria correspondiente, de tal suerte que el juez no puede decidir según su conocimiento privado de los mismos, sino conforme a la verdad material que se desprende del expediente judicial, o sea, de las pruebas.

Nuestro Código de Procedimiento Civil establece en su artículo 12, como uno de los deberes fundamentales del juez, que éste se atenga a lo alegado y probado en autos sin sacar elementos de convicción fuera de éstos, ni suplir excepciones o argumentos de hecho no alegados ni probados (*Judex secundum aliigata et probata a partibus judicare debet; quod no est in actis, non est in hoc mundo*).

El principio de la necesidad de la prueba es una verdadera garantía para los justiciables, pues de él se deriva la trascendental consecuencia de que la decisión guardará una relación muy estrecha con la realidad de los hechos, mucho más cercana a ésta que en el supuesto de que el juez sentencie sólo conforme a su prudente arbitrio.

Cobran aquí especial relevancia las palabras del maestro HERNANDO DEVIS ECHANDIA para quien no hace falta mayor imaginación para comprender la enorme importancia que la prueba tiene en la vida jurídica, pues sin ella los derechos subjetivos de una persona serían, frente a las demás personas o al Estado y entidades públicas, simples apariencias, sin solidez y sin eficacia alguna diferente a la que pudiera obtenerse por propia mano o por espontánea condescendencia de los demás. Prosigue el ilustre profesor colombiano señalando que sin la prueba del derecho estaríamos expuestos a su irreparable violación por los demás, y el Estado no podría ejercer su función jurisdiccional para amparar la armonía social y, secundariamente, para restablecer el derecho conculcado: “tanto vale no tener un derecho, cuanto no poder probarlo.”⁶⁹⁷

c) Principios relativos a su control

(c.1) Principios del control y contradicción de la prueba

Sostiene el profesor JESÚS EDUARDO CABRERA, y nosotros nos adherimos sin reserva a su autorizada opinión, que el derecho a la defensa no consiste solamente en la existencia de oportunidades para contradecir que la ley debe contemplar en el proceso como una institución, sino también en el chance que deben tener las partes para demostrar los hechos que afirmen y que se controvierten a fin de que el fallo pueda determinar quién tuvo la razón.

⁶⁹⁷ DEVIS ECHANDIA, H. *Teoría general...Cit*, T. I., pp. 12 y ss.

Por ello, afirma, la prueba en general es otra de las instituciones mediante las cuales la ley garantiza a las partes el derecho a la defensa y en esta materia el mismo se concretiza a través de los principios de contradicción y control.⁶⁹⁸

La parte contra la cual se opone una prueba debe tener la oportunidad de conocerla, de intervenir en su evacuación, de contradecirla y de promover la prueba contraria a la misma. Como acertadamente sostiene la doctrina, este principio rechaza la prueba secreta practicada a espaldas de las partes o de una de ellas y el conocimiento privado del juez sobre los hechos que no constan en el proceso ni gozan de notoriedad general. Es tan importante que debe negársele valor a la prueba practicada con desconocimiento de la contraparte.⁶⁹⁹ La contradicción es pues, un requisito de validez de la prueba. La jurisprudencia ha dicho que en virtud de este principio, la parte contra quien se opone la prueba debe tener oportunidad para conocerla y discutirla.⁷⁰⁰

El principio general del control y contradicción de la prueba está no sólo en el artículo 49 de la Constitución, sino también en el artículo 397 del Código de Procedimiento Civil (como lo ha reconocido la jurisprudencia y la doctrina⁷⁰¹) en el cual se dispone que dentro de los tres días siguientes al término de la promoción, cada parte podrá oponerse a la admisión de las pruebas de la contraparte que aparezcan manifiestamente ilegales o impertinentes. Este principio ha sido explícitamente recogido en el artículo 297 del Código Orgánico Tributario.⁷⁰²

d) Principios Relativos a la Evacuación

(d.1) Principio de la concentración

Este principio también puede referirse a la promoción de la prueba, pero fundamentalmente atiende a la evacuación de la misma y por eso lo hemos ubicado en

⁶⁹⁸ CABRERA ROMERO, J.E. *Contradicción y Control de la Prueba Legal y Libre*. Editorial Jurídica Alva, Caracas, 1989, pp. 19 y 20.

⁶⁹⁹ DEVIS ECHANDIA, H. *O.c.*, p. 123.

⁷⁰⁰ Cf. S. CPCA, 14 de junio de 1990, Revista de Derecho Público, No. 43, EJV, p.121.

⁷⁰¹ Cf. S. CSJ/SPA, 16 de enero de 1997, Jurisprudencia Oscar Pierre Tapia, 1997, No.1. y DUQUE CORREDOR, R.J., "La admisibilidad de las pruebas y la carga de la prueba en el proceso contencioso administrativo". *Revista de Derecho Probatorio*. No. 5, Editorial Jurídica ALVA, Caracas, 1995, p. 127.

⁷⁰² Artículo 297. COT. "Dentro de los tres (3) días de despacho siguientes al vencimiento del lapso de promoción, las partes podrán oponerse a la admisión de las pruebas cuando aparezcan manifiestamente ilegales o impertinentes. Al vencimiento de este lapso, el juez, dentro de los tres (3) días de despacho siguientes providenciará los escritos de pruebas admitiendo las que sean legales y procedentes y desechando las que aparezcan manifiestamente ilegales o impertinentes. Parágrafo Único. Haya habido o no oposición, tanto la negativa de las pruebas como su admisión serán apelables dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes. En ambos casos la apelación se oirá en el solo efecto devolutivo."

este epígrafe. Con respecto al mismo, la jurisprudencia ha señalado que en íntima relación con el principio de contradicción y control de la prueba, está el de concentración de la misma, según el cual debe procurarse que las pruebas se practiquen en una misma etapa del proceso, en razón del necesario equilibrio procesal que debe existir entre las partes.⁷⁰³

e) Principios relativos a la valoración

(e.1) Principio de la unidad de la prueba

Las pruebas aportadas en un proceso suelen ser numerosas, puede tratarse de varios medios de prueba, es decir, de naturaleza distinta, o de varias pruebas de la misma índole, pero en todo caso, como afirma con razón el maestro DEVIS ECHANDÍA, el conjunto probatorio del juicio forma una unidad que, como tal, debe ser apreciada y examinada por el juez.⁷⁰⁴ Esto quiere decir que el juez debe concatenar cada prueba individualmente considerada con las demás de manera que su convicción se estructure a partir de la verdad que surja de todas las pruebas en su conjunto y de allí, precisamente, que las contradicciones entre una prueba y otra pueda incluso anularlas entre sí. Este principio está estrechamente conectado con el de la comunidad de la prueba en el sentido de que las pruebas aportadas por cada parte en apoyo de sus alegaciones se despersonalizan al incorporarse el expediente y comparten un fin y una función común, cual es mostrar al juez la verdad de los hechos para que falle con apego a la ley y a la justicia.

(e.2) Principio de la comunidad de la prueba⁷⁰⁵

Cada una de las partes tiene la carga de aportar al proceso las pruebas que demuestren sus afirmaciones. Sin embargo, ese fin egoísta es superado en el proceso por el interés público envuelto en la administración de justicia que persigue resolver el conflicto intersubjetivo de intereses planteado entre las partes.

Las pruebas, entonces, en todo su conjunto, estarán dirigidas a develar la verdad en los hechos controvertidos y no a apoyar la prevalencia de la pretensión o de la excepción.

Ello así, cuando la prueba es introducida al proceso, se despersonaliza, deja de pertenecer y de estar subordinada a los intereses particulares de quien la produjo, su finalidad entonces será demostrar, no los hechos que el promovente quiera, sino sólo aquellos que de ella se desprendan.

El principio que se analiza comporta tres consecuencias fundamentales:

⁷⁰³ Cf. S. CPCA, 14 de junio de 1990. *Revista de Derecho Público*. No. 43, EJV, Caracas, p.121.

⁷⁰⁴ DEVIS ECHANDIA, H. *O.c.*, p. 117.

⁷⁰⁵ Sobre el particular véanse las interesantes reflexiones de: MEJIA ARNAL, L.A. "El principio de la comunidad de la prueba. Su alcance". *Revista de Derecho Probatorio*. No.1, Editorial Jurídica ALVA, Caracas, 1992, p. 157 y ss.

- i) Si bien el promovente de la prueba la trae al proceso para beneficiarse de ella, lo cierto es que esa legítima aspiración puede resultar frustrada cuando el medio producido lejos de favorecerle le perjudica, fortaleciendo la posición de la contraparte. Este paradójico efecto es posible porque, como se ha explicado, la prueba pertenece al proceso y a la consecución de sus fines (*i.e. el proceso es un instrumento fundamental para la realización de la justicia ex artículo 257 de la Constitución*), y no a los de cada parte.
- ii) En el ámbito del contencioso administrativo en general la jurisprudencia ha dicho que una prueba puede ser aportada al proceso por quien no tenía la carga de promoverla y, sin embargo, ella puede favorecer a la contraparte del promovente, quien, aun cuando debía haberla traído al expediente, no lo hizo. O sea, quien incumplió su carga probatoria se vio beneficiado por la prueba que, sin tener que hacerlo, aportó su adversario y ello sólo podría explicarse en virtud del principio de la comunidad de la prueba.⁷⁰⁶ Es obvio que tales razonamientos pueden trasladarse totalmente al contencioso-tributario.
- iii) El principio de la comunidad supone además la imposibilidad de la renuncia o desistimiento de la prueba una vez que ésta ha sido practicada, pues en términos muy sencillos es bueno recordar que nadie puede renunciar a lo que no le pertenece.
- iv) Según DEVIS ECHANDÍA, otra consecuencia del principio de la comunidad es que cuando se acumulan o reúnen varios procesos, la practicada en cualquiera de ellos, vale para todos, porque si el juez adquiere convicción sobre un hecho común a las diversas causas, sería absurdo que los efectos de esa convicción dejaran de aplicarse a ella, a pesar de que se resuelvan en una sola sentencia.⁷⁰⁷

Nuestra jurisprudencia ha acogido plenamente el principio de la comunidad de la prueba, señalando al respecto lo siguiente: “En conclusión, los anteriores razonamientos nos permiten afirmar que la no consideración de una prueba en favor de quien no la promovió, cuando de su análisis se desprende que efectivamente la beneficia, por el simple hecho de no haber alegado su intención de aprovecharse de la misma, configura el vicio de silencio de prueba y, por ende, los fallos que incluyan tal defecto son recurribles exitosamente en casación. El artículo 509 del Código de Procedimiento Civil obliga a la consideración de todas las pruebas producidas en el proceso, derivándose de esta labor la convicción en el juez de la verdad que debe expresarse en la sentencia. Por tanto, es improcedente obviar el favor que una prueba produzca en beneficio de la parte no promovente de la misma, en virtud de la aplicación de los principios de adquisición procesal, comunidad de la prueba y

⁷⁰⁶ Cf. S. CPCA, 01 de febrero de 1984. *Revista de Derecho Público*. No. 17, EJV, Caracas, pp. 200-201.

⁷⁰⁷ DEVIS ECHANDÍA, H. *O.c.*, p. 118-119.

apreciación global de la misma. (...) El análisis precedentemente (sic), hace concluir a la Sala en que el principio de comunidad de la prueba o adquisición procesal tiene plena acogida en el derecho venezolano, a partir de la incorporación del artículo 509, en el vigente Código de Procedimiento Civil (...).⁷⁰⁸

Más recientemente ha dicho que: "...la solicitud de "apreciación del mérito favorable de autos" no es un medio de prueba *per se*, sino la solicitud que hace el promovente de la aplicación del principio de comunidad de la prueba que rige en el sistema probatorio venezolano y que el juez está en la obligación de emplear, de oficio, sin necesidad de alegación de parte, atendiendo igualmente al principio de exhaustividad." (Subrayado del fallo).⁷⁰⁹

(e.3) Principio de incorporación de la prueba

El profesor SALVADOR YANNUZZI, distingue del principio de comunidad de la prueba, el principio al cual denomina, en sus propias palabras siguiendo a SENTIS MELENDO, como de *incorporación de la prueba*. Dice el profesor YANNUZZI que: Al examinar la doctrina patria y la extranjera, la casi universalidad de autores que tratan el tema, al igual que la doctrina jurisprudencial, aceptan el principio de la comunidad de pruebas que de manera sinónima lo denominan principio de adquisición procesal, expresando que la prueba promovida y evacuada por alguna de las partes no pertenece al oferente de ella, sino que se adquiere para el proceso, independientemente de a quién beneficie o perjudique el resultado de la prueba; sin embargo, se soslaya el tratamiento de aquellos elementos probatorios que ingresaron al proceso por la iniciativa de personas distintas a las partes, y muchos de los autores los engloban dentro del citado principio de comunidad de la prueba o de adquisición procesal, como análogamente y de manera general es denominado. Es decir, que la generalidad de la doctrina autoral y jurisprudencial son proclives a incluir todo el material probatorio que se acopie en un proceso, dentro del citado principio de la comunidad de la prueba o de adquisición procesal, independientemente de la manera como haya ingresado a la causa. Por ello, después de hacer un desglose de la doctrina autoral nacional y comparada, así como de la doctrina jurisprudencial, hicimos una distinción entre el material probatorio que ingresa al proceso por iniciativa de las partes, de aquel que se integra a la causa, de manera regular, pero por la acción de personas distintas a las partes, para concluir que estos elementos probatorios no pueden incluirse en el principio de la comunidad de la prueba o de adquisición procesal, como de manera usual se ha venido considerando, por no haber sido aportado por las partes o por su iniciativa, por lo que necesariamente

⁷⁰⁸ Cf. S. CSJ/SCC, 03 de marzo de 1993, consultada en Jurisprudencia Ramírez & Garay, T.124, p. 487. Un interesante comentario sobre esta sentencia, del profesor JESÚS EDUARDO CABRERA, puede consultarse en la sección de jurisprudencia de la *Revista de Derecho Probatorio*. No. 3, Editorial Jurídica ALVA, Caracas, 1994, p. 301 y ss.

⁷⁰⁹ Cf. S. TSJ/SPA No. 2595 del 5 de mayo de 2005, caso: *Sucesión Julio Bacalao Lara*. Ratificada por sentencias de la misma Sala Nos. 2.595, 2.564 y 00695 de fechas 05 de mayo de 2005, 15 de noviembre de 2006 y 14 de julio de 2007, respectivamente

debe encuadrarse en un contexto diferente. Por ello, siguiendo al profesor Santiago Sentís Melendo, nos hemos inclinado por categorizar a dichos elementos probatorios con una denominación distinta a la que han utilizado la universalidad de los autores consultados, y es la que propone Sentís, designando al material⁷¹⁰ producido en el proceso por personas distintas a las partes pero que ingresaron al juicio respetando la normativa prevista para ello, como el “principio de incorporación de la prueba”.

(e.4) Principio de la trasladabilidad de la prueba

Es un principio generalmente aceptado en nuestra doctrina y jurisprudencia el de que las pruebas evacuadas en juicio conservan todo su valor en otro, pero sólo si las partes del primer juicio son las mismas que las del otro en que se quieren hacer valer. En este sentido, la extinta Corte Suprema de Justicia, en Sala de Casación Civil, sostuvo:

“Y las pruebas simples practicadas en un juicio son admisibles en otro, habido entre las mismas partes, por la razón justificadora de la ley, pues, el carácter de la verdad de las pruebas entre las partes que le controvierten se deriva de las formalidades procesalmente cumplidas; por lo que de no constar la inobservancia de esas formalidades, bien pueden apreciarse en un juicio distinto. Además, que las pruebas cursadas en un juicio sean valederas en otro, es cosa tan cierta que el legislador con ocasión de la pretensión de la instancia, en el artículo 204 del Código de Procedimiento Civil (hoy 270), establece que ella no extingue la acción y los efectos de las decisiones dictadas, como tampoco las pruebas que resulten de los autos”⁷¹¹. (paréntesis nuestro)

En el ámbito del contencioso-administrativo en general, la jurisprudencia ha señalado con respecto a este principio de la trasladabilidad, lo siguiente:

“Esencial pues, para que sea válida la posibilidad de traslado de la prueba, como lo afirma la doctrina, es que los juicios respectivos sean entre las mismas partes para cumplirse así los principios de contradicción y publicidad:

(...)

El mencionado autor venezolano (refiérese el fallo a OSCAR PIERRE TAPIA) al citar la Casación napolitana y de Florencia y a los tratadistas Ricci, Rocha, Devís Echandía, entre otros, señala las siguientes condiciones para que proceda el traslado de la prueba:

a) Que la prueba haya sido practicada con contradicción de las mismas partes;

⁷¹⁰ YANNUZZI, S. *Discurso de Incorporación como Individuo de Número de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*. Caracas, 2019. [Discursos-de-incorporacion-243.pdf](https://www.acienpol.org.ve/discursos-de-incorporacion-243.pdf) (acienpol.org.ve)

⁷¹¹ Cf. S. CSJ/SCC, 07 de agosto de 1963, *Gaceta Forense* No. 41, 2ª Etapa., p. 435.

- b) Que sea idéntico el hecho, y
- c) Que hayan sido observadas las formas establecidas por la ley para la ejecución de la prueba.⁷¹²

Aspecto fundamental en este punto tiene que ver con otro de los principios fundamentales a los que nos hemos referido aquí, cual es el de la contradicción y control de la prueba. Dice el profesor JESÚS EDUARDO CABRERA que la prueba simple se caracteriza porque se constituye dentro del proceso por orden del juez estando siempre como elemento básico de su formación el respeto a la contradicción y control de la prueba y por ello es que el traslado de la prueba fuera del proceso en el cual ésta se ha conformado es muy dificultoso. Todo ello se traduce en que las pruebas que el juez ordenó que se constituyeran en el juicio entre A y B, no pueden ser utilizadas en el juicio entre B y C, ya que este último no ha intervenido en la constitución de la misma. Señala que incluso en juicios entre las mismas partes, pero por hechos conexos o que generaron pedimentos distintos, las pruebas simples de un proceso no se pueden trasladar a otro, porque la constitución en uno en relación con los mecanismos de contradicción y control de la prueba, y hasta la intervención del juez en su formación, son o pueden ser distintos en uno u otro caso.⁷¹³

(e.5) Principio de la pertinencia

Dice la doctrina que si no existe coincidencia entre los hechos litigiosos objeto de la prueba y los que se pretenden probar con los medios promovidos, hay imperpertinencia.⁷¹⁴ En nuestro ordenamiento jurídico en general y también en el proceso tributario en particular, el juez debe pronunciarse expresamente sobre las pruebas promovidas por las partes, desechando aquellas que sean manifiestamente ilegales o *impertinentes*, todo de conformidad con los artículos 297 del Código Orgánico Tributario y 398 del Código de Procedimiento Civil.

La pertinencia implica una relación de *congruencia* entre el medio de prueba promovido y los hechos que se quieren demostrar. Un documento no es, en principio, el medio idóneo para demostrar el estado de un lugar; a tales fines, la prueba pertinente es la inspección judicial, porque es la que permite que el juez constate el *estado del lugar* con sus sentidos. La contabilidad, por ejemplo, no es el medio apropiado para probar que el contribuyente declaró el impuesto sobre la renta, pues existe un documento especialmente dedicado a tales fines, que es la declaración jurada de impuesto sobre la renta.

(e.6) Principio de la conducencia

La conducencia de un medio de prueba es un concepto distinto a la pertinencia del mismo, es decir, a su relación con los hechos controvertidos en el proceso, y

⁷¹² Cf. S. CSJ/SPA, 27.03.90, RDP, No. 42, pp. 131-135.

⁷¹³ CABRERA ROMERO, J.E. *Contradicción y ...cit.*, T.I., pp. 177-179.

⁷¹⁴ *Idem*, T.I., p. 72

significa la posibilidad abstracta que éste tiene de conducir hechos, de llevar los hechos controvertidos al juicio.⁷¹⁵ El artículo 395 del Código de Procedimiento Civil regula el principio general de que los medios de prueba deben ser *conducentes* a la demostración de las pretensiones de las partes.

La jurisprudencia ha negado la admisión de una solicitud al tribunal para que recabe documentos que cursan ante otro tribunal, pues en este caso el promovente podía solicitar copias certificadas de los mismos y traerlos al juicio.⁷¹⁶

Asimismo se ha rechazado la prueba de inspección ocular cuando la misma está referida a hechos que pueden acreditarse a través de la prueba documental, porque de acuerdo a las disposiciones correspondientes del Código Civil y del Código de Procedimiento Civil, la inspección ocular no procede sino cuando es imposible o difícil para la parte que la solicita acreditar de otra manera las circunstancias que desea comprobar.⁷¹⁷

(e.7) Principio de la prueba libre y principio de la prueba tasada

Antes de la entrada vigencia del Código de Procedimiento Civil de 1987, imperaba en nuestro sistema, con todo rigor, el principio de la prueba tasada que en la jurisprudencia del contencioso administrativo era recogido en los siguientes términos:

“De conformidad con lo establecido en el artículo 288 del Código de Procedimiento Civil, los medios de prueba que podrán emplearse en juicio será únicamente los que determine el Código Civil. Entre dichos medios no aparecen los periódicos como documentos privados; en consecuencia, se confirma la decisión del sustanciador”⁷¹⁸.

Este principio ha sido sustituido por el de la *prueba libre*, tal como se aprecia de la simple lectura del artículo 395 del Código de Procedimiento Civil que admite no sólo los medios de prueba previstos en el Código Civil y en el Código de Procedimiento Civil, sino los que estén regulados en otras leyes y cualquier otro que no esté expresamente prohibido y que se considere conducente a la demostración de las pretensiones de las partes.

Lo mismo ocurre en el proceso contencioso tributario, tal como puede apreciarse de lo dispuesto en el primer aparte del artículo 296, aparte único, del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual serán admisibles todos los medios de prueba, con excepción del juramento y de la confesión de funcionarios públicos, cuando ella implique prueba confesional de la Administración.

⁷¹⁵ CABRERA ROMERO, J.E. *Contradicción y ... Cit.*, T.I, p. 98.

⁷¹⁶ Cf. S. CSJ/SPA, 28 de abril de 1980, *Revista de Derecho Público*, No. 2, EJV, p.138.

⁷¹⁷ Cf. S. CSJ/SP, 21 de abril de 1980, *Revista de Derecho Público*, No. 2, EJV, p.139.

⁷¹⁸ Cf. S. CPCA, 03 de febrero de 1986, *Revista de Derecho Público*, No. 25, EJV, p.141.

f) *Principios Comunes*(f.1) *Principio Inquisitivo*

El contencioso-tributario, como todo proceso contencioso-administrativo, está dominado por el principio inquisitivo y ello alcanza incluso al ámbito de la prueba⁷¹⁹. En este sentido, el juez contencioso tributario tiene amplias facultades probatorias que desarrolla a través del auto para mejor proveer que regula el artículo 303 del Código Orgánico Tributario, según el cual: “Vencido el término para presentar informes, dentro del lapso perentorio de quince (15) días de despacho siguientes, podrá el Tribunal, si lo juzgare conveniente, dictar auto para mejor proveer, con arreglo a la disposición contenida en el artículo 514 del Código de Procedimiento Civil.”

3.2.3.4. *Apertura del lapso probatorio*

Dispone el artículo 295 del Código Orgánico Tributario que vencido el lapso para apelar de las decisiones sobre la admisión o inadmisión de la acción contencioso-tributaria, o desde que conste en autos la devolución del expediente del tribunal de alzada que la admitió, el juicio queda abierto a pruebas de pleno derecho, es decir, sin necesidad de decreto o providencia del juez, a menos que las partes solicitaren que se decida la causa como de mero derecho, o sólo con los elementos de prueba que consten ya en autos, en cuyo caso el juez lo declarará así.

Como una manifestación del derecho a la defensa, del principio de equilibrio de las partes en el proceso, y del principio de control y contradicción de la prueba, el artículo 297 del Código Orgánico Tributario prevé que dentro de los tres (3) días de despacho siguientes al vencimiento del lapso de promoción, las partes pueden oponerse a la admisión de las pruebas cuando aparezcan manifiestamente ilegales o impertinentes.

El juez debe pronunciarse dentro de los tres (3) días de despacho siguientes admitiendo las que sean legales y procedentes y desechando las que aparezcan manifiestamente ilegales o impertinentes. Recuérdese una vez más, de acuerdo con lo que ya expusimos anteriormente, que el principio fundamental es el de la libre admisión de las pruebas, salvo el pronunciamiento sobre su mérito probatorio en la sentencia definitiva.

Haya habido o no oposición, tanto la negativa de las pruebas como su admisión serán apelables dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes. En ambos casos la apelación se oirá en el solo efecto devolutivo.

Conforme al artículo 298, si las pruebas son admitidas o dadas por admitidas, se abre un lapso de veinte (20) días de despacho para la evacuación de las pruebas; pero si hubieren de practicarse algunas mediante comisión dada a otro tribunal, se hará el cómputo conforme lo prevé el artículo 400 del Código de Procedimiento Civil.

⁷¹⁹ Vid. BREWER CARÍAS, A.R. *Estado de Derecho y Control Judicial*. Instituto Nacional de Administración Pública. Alcalá de Henares-Madrid, 1987, p. 374.

Es preciso señalar que el artículo 295 del Código Orgánico Tributario, prevé la posibilidad de que la causa de tramite como de mero derecho o que se decida con los elementos que obren en el expediente, vale decir, sin necesidad de que la misma sea abierta a pruebas. Ello ocurrirá sólo cuando ambas partes, representantes judiciales de la Administración Tributaria y accionante, se pongan de acuerdo y así lo soliciten por escrito o diligencia al tribunal de la causa.

3.2.4. *Los informes*

a) *Contenido e importancia*

En los procesos ordinarios, los informes constituyen la última actuación de las partes y en ellos éstas suelen explanar un resumen de sus propios alegatos, de los de la parte contraria, de las incidencias del proceso, de los resultados de las pruebas promovidas y evacuadas, y de sus pedimentos respectivos.

En el caso de los procesos contencioso-administrativos en general y en el contencioso tributario en particular, los informes revisten para el actor la misma importancia que en los procesos ordinarios, pues se supone que la actuación fundamental del accionante, en la cual está desarrollado a plenitud el contenido y alcance de la pretensión, es el libelo de la acción.

Sin embargo, la situación es diversa para la Administración Tributaria de que se trate, puesto que los informes constituyen su actuación principal y, a veces, la única dentro del proceso contencioso tributario. Es de advertir que la no presentación de los informes por parte de la Administración Tributaria no tiene un efecto adverso desde el punto de vista estrictamente procesal, toda vez que no equivale a reconocimiento alguno de las pretensiones del accionante. Pero, obviamente, desde el punto de vista material, de no presentarse los informes, la defensa de la Administración Tributaria será, cuando menos, precaria.

b) *Oportunidad*

Al respecto dispone el artículo 193 del Código Orgánico Tributario que, vencido el lapso probatorio en el segundo día de despacho se fijará la fecha para el acto de informes, el cual deberá producirse dentro de los quince (15) días de despacho siguientes.

Cuando el accionante y el representante de la Administración Tributaria, soliciten que la causa se decida como de mero derecho, o con los elementos probatorios que cursen en el expediente, entonces el juez fijará la oportunidad para el acto de informes dentro del mismo plazo señalado.

3.2.5. *La sentencia*

Es la sentencia definitiva el acto por cuya virtud el proceso culmina en forma natural, esto es, mediante el cual se decide la causa o la controversia sometida al conocimiento de la jurisdicción. En palabras de LIEBMAN se trata, conceptual e históricamente hablando, del acto jurisdiccional por excelencia, aquel en que se

expresa de la manera más característica la esencia de la *jurisdictio*: el acto de juzgar.⁷²⁰ Es pues la sentencia el acto culminante del proceso con el cual el juzgador aplica la ley (premisa mayor) al caso que le ha sido presentado por las partes (premisa menor) dictando un acto de autoridad con eficacia vinculante, como formulación de la voluntad normativa del Estado.⁷²¹

El proceso contencioso tributario, como todo proceso, culmina normalmente con la sentencia que aplica en el caso concreto la voluntad concreta de ley, condenando, total o parcialmente, a la Administración Tributaria o desestimando la pretensión del accionante, infundiéndole así al acto administrativo impugnado el carácter de definitivamente firme.

El artículo 304 del Código Orgánico Tributario dispone que presentados los informes, o cumplido que sea el auto para mejor proveer, o pasado el término señalado para su cumplimiento, el Tribunal debe dictar su fallo dentro de los sesenta (60) días continuos siguientes, pudiendo diferirlo por una sola vez, por causa grave sobre la cual el Juez hará declaración expresa en el auto de diferimiento, y por un plazo que no puede exceder de treinta (30) días continuos.

a) Clases

En el proceso contencioso tributario, como en todo proceso, hay dos clases de sentencia: La definitiva y las interlocutorias, simples o con fuerza de definitivas. Las sentencias, según la doctrina, se clasifican por su posición en el proceso en definitivas e interlocutorias. Las primeras son las que ponen fin al proceso resolviendo la *litis*, bien aceptando bien rechazando la pretensión del actor. Las interlocutorias, en cambio, son las que se dictan en el curso del proceso para resolver cuestiones incidentales. Dentro de éstas, se distinguen las interlocutorias con fuerza de definitivas que, sin resolver la *litis*, ponen fin al proceso.⁷²² Algunos autores sostienen que la distinción entre sentencias interlocutorias y definitivas es inaceptable pues, por esencia, sentencia es la final.⁷²³ En todo caso, la clasificación es útil y aceptada en la mayoría de las legislaciones adjetivas del mundo.

En el proceso tributario la sentencia definitiva es la que resuelve el fondo del asunto sometido al escrutinio del juez. Por su parte, pueden tener el carácter de *interlocutorias simples*, las sentencias que inadmiten una prueba; ordenan la práctica de diligencias probatorias *ex officio*, otorgan una medida cautelar; y de *interlocutorias con fuerza de definitivas*, como las que declaran la perención de la instancia; inadmiten la acción intentada, etc.

⁷²⁰ LIEBMAN, E. T. *Manual de Derecho Procesal Civil*. EJE, Buenos Aires, 1980, p. 181

⁷²¹ LANCELLOTTI, Voz: Sentenza, en *Novissimo Digesto Italiano*, Vol XVI.

⁷²² RENGEL ROMBERG, A. *Trata de Derecho Procesal Civil Venezolano*. Tomo II, EXLIBRIS, Caracas, 1991, p. 268 y ss.

⁷²³ GUASP, J. *Derecho Procesal Civil*. Madrid, 1958, p. 552.

b) Contenido de la sentencia

La sentencia de fondo se pronuncia sobre la nulidad o no del acto administrativo de la Administración Tributaria; acepta o rechaza la pretensión de condena por daños y perjuicios causados por la actuación, omisión o vía de hecho de la Administración; restablece de manera urgente situaciones jurídicas infringidas como consecuencia de derechos constitucionales violados o amenazados; resuelve sobre la procedencia de un reintegro o la devolución de un tributo soportado; o finalmente, acepta o rechaza las pretensiones de nulidad y condena acumuladas en una misma acción.

A diferencia de lo que ocurre en el contencioso ordinario, en el tributario está legalmente prevista la posibilidad de la condenatoria en costas y, por ello, el juez contencioso tributario debe determinar en su fallo si hay o no condenatoria en costas en contra de la parte perdedora de conformidad con el artículo 335 del Código Orgánico Tributario, pero a esto dedicamos un apartado especial, porque lamentablemente esta norma ha sido desconocida por la jurisprudencia.

c) Decreto de ejecución

El procedimiento de ejecución de la sentencia en el proceso contencioso tributario no debe confundirse con el procedimiento administrativo de ejecución de créditos fiscales, el cual trataremos posteriormente.

El artículo 307 del Código Orgánico Tributario, establece que si la acción contencioso tributaria fue declarada sin lugar o parcialmente con lugar, el tribunal de la causa debe fijar un plazo para el cumplimiento voluntario de la decisión, que en el caso de un proceso que versó sobre la nulidad de un acto de determinación tributaria y/o imposición de sanciones por ilícitos formales y/o materiales y liquidación de intereses moratorios, consistirá justamente en el pago de las sumas determinadas por la sentencia, o que sean determinadas por la Administración Tributaria de acuerdo con los parámetros establecidos en la decisión. Cuando no haya cumplimiento voluntario de la decisión, entonces la Administración Tributaria procederá a iniciar el procedimiento administrativo de cobro ejecutivo de créditos fiscales, previsto en los artículos 226 y siguientes del Código Orgánico Tributario.

Si lo que se declara sin lugar es la pretensión procesal de un reintegro o una devolución de impuestos soportados, entonces no habrá nada que ejecutar. Si lo que fue declarado parcialmente con lugar fue la pretensión de reintegro o repetición por pago de lo indebido, entonces ha de aplicarse lo dispuesto en el artículo 209 del Código Orgánico Tributario, a los fines de compensar o ceder el crédito respectivo. Si lo que fue parcialmente declarado sin lugar es una pretensión de devolución de impuestos soportados, entonces debe aplicarse lo establecido en el artículo 217 del Código Orgánico Tributario, y los certificados de reintegro podrán en su caso ser compensados o cedidos.

En el supuesto de que la acción contencioso-tributaria sea declarada con lugar y ella implique una condena patrimonial para la República, entonces debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 309 del Código Orgánico Tributario, lo que supone acudir a las disposiciones de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

Esta ejecución plantea serios problemas y puede resultar casi imposible, debido los innumerables obstáculos que plantea y a los que conviene referirse seguidamente.

(c.1) En general sobre la ejecución

Como bien apunta el autor español VICENTE GIMENO SENDRA, la ejecución de sentencias puede definirse como el conjunto de actividades procesales tendentes a la realización de un derecho subjetivo reconocido en un *título de ejecución*⁷²⁴. Sin la existencia de tal título de ejecución, no puede abrirse el proceso de ejecución. Ese título de ejecución es, en nuestro caso, la sentencia definitivamente firme dictada por el juez contencioso tributario.

En el mundo occidental existen dos sistemas de ejecución de las sentencias dictadas por los jueces contra la Administración Pública, el sistema *administrativo*, que es el imperante en Francia y en España, entre otros, y el sistema *judicialista*, que es el aplicado en EEUU, entre otros. En el sistema *administrativo*, como lo sugiere la denominación, es la propia Administración la que inicia el procedimiento para ejecutar el fallo correspondiente, con todos los privilegios que ello comporta; mientras que en el sistema *judicialista* sólo los jueces estatales pueden ejecutar las sentencias de manera forzosa, pues cuando la ejecución es voluntaria, es claro que la jurisdicción no tiene por qué intervenir.

El sistema administrativo de ejecución tiene su origen en una interpretación estricta y de dudosa constitucionalidad del principio de separación de poderes, pues se estima que el poder judicial invadiría la competencia del poder administrador si le forzase a cumplir las sentencias contrarias a sus intereses. En realidad, el principio de separación de poderes resulta ultrajado cuando el poder administrador pretende retener para sí la facultad de ejecutar las decisiones que le desfavorecen, cuando es indiscutible que esta es una facultad privativa del juez por ser parte esencial de la función jurisdiccional (*i.e.* juzgar y ejecutar lo juzgado). La iniquidad inmanente en un sistema como este es cuando menos escandalosa, pues es el propio ejecutado el que fija la reglas y dirige el proceso de la ejecución, plagándolo de infranqueables e injustificados obstáculos a los que eufemísticamente se denomina *privilegios y prerrogativas*.

(c.2) Fundamento constitucional de la ejecución

La mayoría de la doctrina y la jurisprudencia patria reconocen que los fundamentos constitucionales de la ejecución de sentencias contra la Administración y, en nuestro caso particular, contra la Administración Tributaria, se hallan en el derecho a la tutela judicial efectiva. JUAN CARLOS MÁRQUEZ CABRERA expresa que: "...la tutela judicial efectiva que establece nuestra Constitución se orienta tanto a permitir el acceso a los órganos de justicia, como a garantizar un debido proceso en

⁷²⁴ GIMENO SENDRA, V. et all. *Derecho Procesal Administrativo*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1993, p. 698.

el sentido moderno del término (ausencia de dilaciones indebidas, respeto al derecho a la defensa, derecho a la prueba, derecho a los recursos, etc.) y, asimismo, a obtener y ejecutar la decisión que recaiga sobre el asunto sometido a juicio”.⁷²⁵

El Tribunal Constitucional Español ha establecido la clara vinculación entre el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho a la ejecución de la sentencia: “... El Abogado del Estado señala que al enjuiciar dicha situación ha de tenerse en cuenta que la ejecución de las sentencias que condenan a la Administración al pago de una cantidad de dinero da lugar a una tensión entre dos principios constitucionales: El de seguridad jurídica, que obliga al cumplimiento de las sentencias, y el de legalidad presupuestaria, que supedita dicho cumplimiento a la existencia de una partida presupuestaria asignada a ese fin. Es evidente que esa tensión existe y que su superación exige la armonización de ambos principios, pero esta armonización, cualquiera que sea la forma en que se realice, no puede dar lugar a que el principio de legalidad presupuestaria deje de hecho sin contenido un derecho que la Constitución reconoce y garantiza, pues, como hemos señalado anteriormente, el cumplimiento de las sentencias forma parte del derecho a la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales consagrado en el artículo 24. Del mismo modo, dicho principio no puede obstaculizar el control jurisdiccional de la ejecución de las sentencias exigido también constitucionalmente. El respeto que de forma especial los poderes públicos han de otorgar a las libertades y derechos fundamentales, y la singular relevancia que para el interés público tiene el cumplimiento de las resoluciones judiciales, obliga a que la Administración pública y, en su caso, los Tribunales adopten las medidas necesarias a fin de garantizar que el mencionado derecho constitucional adquiera plena efectividad, por lo que en ningún caso el principio de legalidad presupuestaria puede justificar que la Administración posponga la ejecución de las sentencias más allá del tiempo necesario para obtener, actuando con la diligencia debida, las consignaciones presupuestarias en el caso de que éstas no hayan sido previstas. No cabe, pues, alegar dicho principio cuando, como en el presente caso, han transcurrido cuatro años desde el momento de dictarse por el Tribunal Supremo la sentencia cuya ejecución solicitan los recurrentes.”⁷²⁶

El artículo 26 de la Constitución dice que toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente. De esta norma pueden extraerse importantísimos conceptos para el derecho Procesal en general y para el Derecho Procesal Tributario en particular; a saber, el derecho constitucional a la acción procesal, el derecho al proceso y el derecho a la jurisdicción.

⁷²⁵ MÁRQUEZ CABRERA, J.C. “Aspectos constitucionales de la ejecución de sentencias contencioso tributarias”. *Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales*. FUNEDA, AVDT, Caracas, 2004, p. 305.

⁷²⁶ Cf. S. TCE, Sala Primera, No. 32, del 7 de junio de 1982. BOE del 8 de junio de 1982.

La ejecución de sentencias en el contencioso tributario tiene como antecedente fundamental el hecho indiscutible de que si el acto culminante de la función jurisdiccional se reduce a un magnífico silogismo jurídico que satisface en su totalidad la pretensión procesal deducida, pero cuya ejecución es imposible, entonces es innegable que el derecho a la tutela judicial efectiva ha sido sacrificado en su etapa crucial.

(i) El derecho a la defensa

El derecho a ser oído y a invocar todo aquello que permita la mejor protección o restablecimiento de los derechos amenazados o infringidos por la acción u omisión de otro, es una garantía fundamental (artículo 49 de la CN) a la que puede recurrir el justiciable cada vez que enfrenta un conflicto intersubjetivo de intereses con otro justiciable o con una autoridad pública, en el más amplio sentido de la expresión. Se trata de una garantía presente en toda clase de procedimientos y procesos, públicos o privados, y su delimitación sólo puede ser obra de la Constitución y de las leyes, quedando claro en todo caso que la misma nunca puede ser suprimida ni limitada al punto de vaciarla de contenido.

En el proceso judicial, el derecho a la defensa no sólo es ejercitable durante la pendencia del conflicto intersubjetivo de intereses, ni recibe completa satisfacción con la emanación de la sentencia de fondo, definitivamente firme, que resuelve dicho conflicto; en realidad, sus efectos se proyectan hasta el momento mismo en que el derecho reconocido judicialmente se convierte en derecho efectivamente incorporado al acervo del justiciable. Esto quiere decir que el derecho a la defensa supone contar con la posibilidad de utilizar todos los medios dispuestos al efecto por el ordenamiento jurídico, a los fines de que lo declarado por el juez en la sentencia (título de ejecución) se haga efectivo en la práctica, para que así la decisión judicial favorable no sea una mera manifestación de juicio sin utilidad alguna.

Resulta entonces quebrantado el derecho fundamental a la defensa si el ordenamiento jurídico no pone en manos del justiciable los medios necesarios para garantizarle la efectiva ejecución de las decisiones que le favorecen, o si aun existiendo tales medios, los mismos resultan ineficaces para remontar los obstáculos creados por el mismo ordenamiento jurídico cuando el ejecutado es una persona pública.

(ii) El derecho al control contencioso administrativo amplio

El sistema contencioso tributario venezolano, por su carácter judicialista, implica un control amplio, en el sentido de que el juez está habilitado para juzgar todos los actos (salvo los de efectos generales, cuyo juzgamiento corresponde a la jurisdicción contencioso administrativa ordinaria), las omisiones y las vías de hecho de las distintas Administraciones Tributarias, que determinen tributos, impongan sanciones o en cualquier forma puedan afectar los derechos e intereses de los justiciables, todo de acuerdo con la interpretación concatenada de los artículos 259 de la Constitución y 259 del Código Orgánico Tributario.

En ejercicio de la potestad jurisdiccional, el juez contencioso tributario puede anular y modificar los actos de las Administraciones Tributarias; puede ordenar que éstas actúen o se pronuncien cuando han dejado de hacerlo frente a las peticiones de los administrados, causándoles un daño; puede condenarlas al reintegro de tributos cobrados indebidamente o en exceso u ordenarles la devolución de impuestos soportados si la ley así lo prevé; puede condenarlas al resarcimiento de daños y perjuicios causados a los particulares por su funcionamiento normal o anormal; y en cualesquiera de los casos señalados, tiene una facultad que sin duda alguna es la más importante de todas, en tanto puede ordenar el restablecimiento de la situación jurídica infringida por la acción, omisión o vía de hecho administrativa.

Precisamente esta facultad constituye uno de los fundamentos constitucionales más importantes de la ejecución de las sentencias en el contencioso tributario, pues es indiscutible que no es posible restablecer la situación jurídica infringida si la sentencia favorable no puede ser ejecutada.

(iii) El alcance y la autonomía de la función jurisdiccional

En el régimen constitucional venezolano la ejecución de la sentencia es, de acuerdo con el artículo 253, primer aparte, de la Carta Fundamental, una de las manifestaciones principales de la función jurisdiccional. Siendo así, cualquier obstáculo impuesto al ejercicio de esta expresión de la función jurisdiccional, que no tenga su origen en la propia Constitución, puede entenderse no sólo como una mutilación ilegítima de la potestad de juzgar y ejecutar lo juzgado, sino como un atentado a la autonomía e independencia del Poder Judicial, que también la Constitución se ocupa de reafirmar en sus artículos 254 y 256.

(c.3.) Los obstáculos que enfrenta la ejecución y la reacción de la jurisprudencia

La ejecución de sentencias está indisolublemente ligada a la naturaleza misma de la decisión de que se trate. En el Derecho Procesal se acepta una clasificación tripartita de las sentencias, que las divide en sentencias mero-declarativas, sentencias constitutivas y sentencias de condena.

En el Derecho Procesal Tributario pueden dictarse cada una de estas sentencias y también decisiones que tienen una naturaleza mixta, es decir, que son declarativas y de condena, declarativas y constitutivas o constitutivas y de condena.

En el caso de la ejecución de sentencias contra las Administraciones Tributarias, los problemas teóricos y prácticos surgen en el caso de la ejecución de sentencias de condena, de nulidad y condena o constitutivas y de condena, porque en todos estos supuestos hay un pronunciamiento que impone al obligado el cumplimiento de una prestación. Así, las sentencias de condena en el contencioso tributario pueden:

- i) Anular el acto y ordenar el restablecimiento de situaciones jurídico-subjetivas, mediante prestaciones de dar, de hacer, de no hacer, de tolerar o de deshacer.

- ii) Anular el acto, declarar la responsabilidad patrimonial de la Administración y ordenar el pago de una indemnización por daños y perjuicios.
- iii) Anular el acto y ordenar el pago de una suma de dinero a título de reintegro o de devolución de un tributo, u ordenar la entrega de un bien.
- iv) Ordenar a la Administración que realice determinada actividad.

La ejecución de sentencias de condena que implican prestaciones de dar es tal vez el ámbito donde se presentan mayores dificultades en el contencioso tributario, en vista de todas las limitaciones constitucionales y legales que existen para obligar a los entes públicos a cumplir con este tipo de prestaciones.

Cuando se trata del pago de sumas de dinero, la primera de las limitaciones deriva de dos principios fundamentales de las finanzas públicas, a saber, el de la legalidad y el de la especialidad del gasto, los cuales dificultan a los entes públicos la realización de un cumplimiento voluntario.

Por virtud del primero de estos principios y de acuerdo con el artículo 314 de la Constitución, no puede hacerse ningún tipo de gasto que no haya sido previsto en la ley de presupuesto. En mérito del segundo de estos principios:

- i) Sólo pueden contraerse, asignarse y pagarse gastos dentro del período para el cual han sido autorizados.
- ii) Sólo pueden contraerse, girarse y realizarse gastos hasta el importe de los recursos que hayan sido previstos para ello en el presupuesto (principio de la especialidad cuantitativa).
- iii) Y sólo pueden contraerse, girarse y realizarse gastos para los objetivos determinados en el presupuesto (principio de la especialidad cualitativa).

Así, cuando se obtiene una sentencia de condena contra el Fisco, que involucra una prestación de dar, en principio no hay recursos presupuestados sobre los cuales ejecutarla, de manera que es preciso solicitar que el importe correspondiente sea previamente presupuestado para exigir su pago.

En este sentido, el artículo 67 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público⁷²⁷ tiene un régimen para los gastos derivados de sentencias definitivamente firmes con autoridad de cosa juzgada y reintegros tributarios originados como consecuencia de tributos pagados en exceso, según los procedimientos previstos en el Código Orgánico Tributario, y a tal efecto señala que: “Los compromisos originados en sentencia judicial firme con autoridad de cosa juzgada o reconocidos administrativamente, de conformidad con los procedimientos establecidos en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República y en el Reglamento de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, así como los derivados de reintegros que deban efectuarse por concepto de tributos recaudados en exceso, se pagarán con cargo al crédito presupuestario que, a tal efecto, se incluirá en el respectivo presupuesto de egresos.”

⁷²⁷ Gaceta Oficial No. 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

En principio, no existen mecanismos legales para forzar al ente deudor que incluya en el presupuesto de gastos, la partida correspondiente a la sentencia que pretende ser ejecutada en su contra, de manera que si no lo hace, el administrado puede ver burlado su derecho a la ejecución del fallo.

En el ámbito de las relaciones privadas, esto supondría pedir al juez la ejecución forzosa, pero en el caso del Fisco Nacional, se levantan aquí los privilegios procesales previstos en el artículo 87 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, que prohíbe embargar y ejecutar bienes, rentas derechos o acciones de la República.

Frente a esta situación reaccionó desde hace bastante tiempo la jurisprudencia. Una de las decisiones más emblemáticas en esta materia es sin duda la dictada por la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, de fecha 22 de noviembre de 1990, en el caso: *E. L. Fuentes Madriz y otros*. Esta decisión, aunque concierne estrictamente a la ejecución de una medida cautelar, sienta los *principios fundamentales* que inspiran el tema de la ejecución de sentencias en el contencioso administrativo, que son plenamente aplicables al proceso contencioso tributario. La decisión señala resumidamente:

- i) Que en los sistemas procesales de control de la legalidad y legitimidad de la actuación de los entes del estado, uno de los problemas capitales es la ejecución de las sentencias.
- ii) Que en la garantía de la defensa judicial a que se contrae el artículo 68 de la Constitución de 1961 (hoy artículos 26 y 49), se haya implícito el derecho a la ejecución de la sentencia, como forma de hacer efectiva esa tutela.
- iii) Que la inejecución pura y simple de una sentencia contencioso-administrativa, dejaría ignorados los derechos e intereses de la parte que obtuvo la tutela efectiva de su derecho a través de una sentencia favorable.
- iv) Que no puede hablarse de un Estado de Derecho cuando no se cumplen las decisiones judiciales firmes.
- v) Que el principio de la santidad de la cosa juzgada ha de ser respetado por la Administración y el ciudadano titular de una ejecutoria tiene verdadero derecho a ese respecto en calidad de contenido integrante del derecho a la tutela judicial efectiva.
- vi) Que es al Poder Judicial, como titular de la jurisdicción, a quien corresponde juzgar y ejecutar lo juzgado.
- vii) Que esa atribución y responsabilidad constitucional, se traduce procesalmente en el poder atribuido a los órganos jurisdiccionales de adoptar las medidas oportunas para llevar a cabo esa ejecución y para asegurarlas (artículos 523, 524, 526, 527 y 549 Código de Procedimiento Civil).

Otra decisión muy importante, podríamos decir que es tal vez la mejor en esta materia, es la dictada por el Juzgado Superior Tercero en lo Contencioso Adminis-

trativo de la Región Capital, de fecha 8 de septiembre de 1995, en el caso: *Administradora Granja Rancho La California*, en la cual actuó como Juez Suplente Luis Ortiz Álvarez. Esta decisión sienta, en resumen, los siguientes principios fundamentales con respecto al tema de la ejecución:

- Que la Constitución es la norma de normas y que por tanto posee una fuerza normativa superior y que todas las normas y principios constitucionales vinculan a los tribunales y a todos los sujetos públicos, teniendo una aplicabilidad directa y preferencial.
- Que los particulares tienen un derecho de rango constitucional a la ejecución de sentencias, dictadas por los jueces en contra de la Administración.
- Que tal derecho de que los jueces ejecuten o hagan ejecutar las sentencias incluye el caso de las decisiones de los jueces contencioso-administrativos como resultado de cualquier tipo de procesos.
- Que el derecho a la ejecución de las sentencias dictadas por los jueces contencioso-administrativos viene impuesto por varias normas constitucionales, tales como:
 - La que consagra el derecho a la defensa y el derecho a la tutela judicial efectiva (artículos 26 y 49),
 - La que consagra el derecho control judicial completo y efectivo de la Administración (artículo 259);
 - La que consagra el derecho a ser amparado en el goce y ejercicio de los derechos (artículo 27);
 - La que consagra el principio de la responsabilidad patrimonial del estado, lo que implica que las sentencias condenatorias puedan ser efectivamente ejecutadas (artículo 140);
 - La que consagra el principio de la legalidad, de acuerdo con el cual el Poder Público está sometido a la Constitución y a las leyes, de donde resulta que la ejecución de sentencias es una de las vertientes de ese sometimiento, porque la sentencia es una forma de garantizar la aplicación de la ley o el principio de la legalidad;
 - Y las que consagran los principios de separación de poderes y de independencia judicial, en tanto el incumplimiento de la Administración de las sentencias produce un desequilibrio incompatible con dichos principios y afecta la autonomía del poder judicial.
 - Que el derecho a la ejecución de las sentencias de los jueces administrativos tiene apoyo en la más importante doctrina administrativa, por cuanto:
 - Según HAURIUO un juez administrativo que ni siquiera puede constreñir a la Administración a ejecutar su sentencia no es un juez.

- Según VEDEL y DEVOLVÉ un sistema jurisdiccional que no es capaz de asegurar la sanción de sus imperativos está desprovisto de la autoridad propia de la jurisdicción.
- Según GARCÍA DE ENTERRÍA sólo puede hablarse de jurisdicción verdadera si el vencedor en un proceso puede imponer al vencido la ejecución forzosa de la sentencia.
- Que también la jurisprudencia nacional ha proclamado el derecho a la ejecución de las sentencias como un derecho de rango constitucional, tal como lo han establecido entre otras, las decisiones:
 - De la extinta CSJ/SPA de fecha 22 de noviembre de 1990, caso: *Mochima*, en la cual se dijo que el derecho constitucional de acceso a la justicia, no sólo comprende la acción, como el derecho subjetivo público y autónomo de acudir a los tribunales, sino también el de lograr la ejecución de los fallos que éstos dicten.
 - De la extinta CSJ/SPA de fecha 9 de mayo de 1991 caso: *Sanitanca-Imau*, en la cual se dijo que los tribunales deben ejercer su plena potestad jurisdiccional, garantizando la ejecución de los fallos, como un modo de garantizar la justicia.
- vii) Que el derecho a la ejecución de sentencias encuentra también apoyo legislativo en el Código de Procedimiento Civil, de acuerdo con el cual los jueces cumplirán y harán cumplir las sentencias haciendo uso de la fuerza pública si fuere necesario.
- viii) Que a los fines de satisfacer el derecho fundamental de los ciudadanos de que se ejecuten efectivamente las sentencias judiciales contra la Administración Pública, estos tribunales pueden y deben disponer de todas las medidas y técnicas que sean necesarias para satisfacer tal exigencia.
- ix) Que en este sentido los tribunales pueden ordenar, entre otras cosas, que se haga lo mandado a costa del obligado, ordenar el embargo de dinero público, solicitar la colaboración de otros entes públicos distintos al condenado para obligar a éste a cumplir la sentencia, y sustituirse en la Administración en el cumplimiento del fallo.
- x) Que deben considerarse inconstitucionales las normas de La Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República que establecen el viejo *privilegium fisci* de inembargabilidad de los caudales públicos.
- xi) Que los tribunales pueden adoptar las medidas concretas requeridas por el derecho a la tutela judicial efectiva, utilizando para ello, si fuere necesario, los medios de ejecución sustitutiva.

Otras decisiones cruciales son las dictadas por la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, de fechas 16 de mayo de 1983, en el caso: *Horacio Morales Longart* y 9 de mayo de 1991, en el caso: *Sanitanca-Imau*, en las cual se aplicaron supletoriamente las normas que contenía la derogada la Ley Orgá-

nica de Régimen Municipal en materia de ejecución forzosa de sentencias contra el Fisco Municipal, en el primer caso con respecto a una condena de hacer y en el segundo con relación a una condena de dar.

La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, ha dictado en esta materia una sentencia que es muy relevante. Nos referimos a la decisión de fecha 18 de julio de 2000, dictada en el caso: *Félix Enrique Páez vs. Cantv*, en la cual, ha señalado lo siguiente:

“El problema de la ejecución de los fallos judiciales, (...) constituye un verdadero obstáculo al derecho a la tutela judicial efectiva, cuando la parte que resulta vencedora en juicio, no es repuesta en su derecho y verdaderamente compensada, siendo éste un punto no menos trascendental que la función de juzgar en todos los procesos, ya que la potestad jurisdiccional, sin duda, debe ir más allá, no agotando su contenido en la exigencia de que el interesado acuda a los órganos jurisdiccionales para solicitar justicia, sino incluso haciendo ejecutar lo juzgado, de manera tal que, quien tenga la razón, pueda igualmente ejecutar el derecho que le asiste.

Así pues, tendremos un derecho acorde y en sintonía con uno de los pilares fundamentales -sino el más importante- de los ordenamientos jurídicos modernos, éste es, el derecho a la tutela judicial efectiva, que lleva implícito otros derechos que la caracterizan, interpretada de una manera uniforme y pacífica tanto por doctrina como jurisprudencia, como el derecho a obtener acceso a la justicia, el derecho a intentar todas las acciones y recursos procedentes en vía judicial, el derecho a la tutela judicial cautelar y el derecho a la ejecución del fallo.

Al negarse la ejecución de una decisión de cualquier Tribunal de la República, o al pretender ejecutar una decisión judicial sin atender a los preceptos que al efecto impone el ordenamiento jurídico, se está con ello contrariando un derecho de rango constitucional, el cual es, sin duda alguna, el mencionado derecho a la tutela judicial efectiva.

(...)

Es por ello, que el ejercicio de este deber (obligación de hacer ejecutar lo juzgado) atribuido al Poder Judicial como rama del Poder Público, encuentra fundamento en una serie de normas tanto de rango constitucional, como de rango legal, y al efecto cabe referirse de una manera muy breve, a esas disposiciones que nos permiten invocar tal derecho, así como la determinación de normas que igualmente fijan la responsabilidad del Estado-Juez, cuando ha actuado con inobservancia de su obligación de hacer ejecutar lo ordenado mediante una decisión judicial.

(...)

Aún cuando el derecho de los accionantes a que le sea ejecutado el derecho que le ha asistido en un proceso judicial, proviene de la interpretación conjunta de una serie de artículos constitucionales y legales, no hay lugar a dudas de que podríamos considerar que el punto de partida del referido derecho deviene de la

consagración constitucional del Estado venezolano, como un Estado de derecho y de **Justicia** (*Vgr.* Artículo 2 de la Carta Magna) y de la constitucionalización que asimismo le atribuye el artículo 26 de la vigente Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, al derecho a la tutela judicial efectiva, en la cual se halla implícita la obligación de los jueces de ejecutar las sentencias, como consecuencia directa del derecho que tienen los ciudadanos de acceder a la justicia y poner en movimiento el aparato judicial del Estado, en cualquier tipo de proceso.

Igualmente tenemos que el artículo 137 del referido texto constitucional, impone la obligación al Poder Público (quedando enmarcado el Poder Judicial dentro del mismo) de sujetar su actuación al deber de cumplir y obedecer lo dispuesto en la Constitución y las Leyes, así como también se les impone a los habitantes de la República (venezolanos y extranjeros) la misma obligación, abarcando el cumplimiento de las órdenes que en ejercicio de sus atribuciones dicten los órganos legítimos del poder Público (artículo 131 *eiusdem*). Tal sometimiento al ordenamiento jurídico constitucional y legal, ha sido definido por la doctrina como el ‘principio de la legalidad’ o ‘sometimiento del Poder Público al bloque que conforma el ordenamiento jurídico’, de donde resulta que la ejecución de sentencias es una de las vertientes de dicho sometimiento, puesto que en la sentencia se contiene la interpretación definitiva de la ley y por tanto también la resolución irrevocable del conflicto planteado, siendo que, por medio de la sentencia, se garantiza la aplicación de la ley o del principio de la legalidad de la administración.

Por otro lado, y en garantía de la efectividad de los fallos dictados por los Tribunales de la República, el derecho a la ejecución de sentencias encuentra en la Constitución, otro fundamento importante al establecer todo un sistema de responsabilidad de la República, por los daños causados por autoridades legítimas en el ejercicio de la función pública (artículos 25, 138, 139 y 140) en cualesquiera de sus ramas (Ejecutivo, Legislativo, Ciudadano, Electoral o Judicial), así como también consagra lo relativo al control jurisdiccional de la actividad administrativa del Poder Público, y la posibilidad de condenar patrimonialmente a la República, cuando en el caso específico no se ha dado cumplimiento o se ha retardado la obligación de ejecutar las sentencias (artículo 259). Igualmente, este derecho a la ejecución, encuentra sólido apoyo en el principio de separación de poderes, en el principio de independencia, imparcialidad y autonomía judicial, en la obligación de los órganos del Poder Judicial de conocer las causas de su competencia y hacer ejecutar lo juzgado, en la consagración del proceso como un instrumento para la realización de la justicia, así como en el establecimiento de la Responsabilidad del Estado-Juez, principios éstos consagrados en los artículos 136, 253, 254, 255, 256 y 257 de la Constitución, de donde se desprende que el Poder Judicial es autónomo y tiene potestad para decidir y ejecutar lo juzgado, a lo cual incluso deben colaborar los otros poderes, de donde resulta que el incumplimiento de la Administración de las sentencias produce un desequilibrio incompatible con el principio de separación de poderes, y que en fin, la necesidad de ejecución forzosa de las sentencias está postulada por el principio de seguridad jurídica (...).

Asimismo, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha hecho especial énfasis en la importancia del derecho a la ejecución de las sentencias contra los entes públicos, como lo revela decisión de fecha 3 de octubre de 2002, adoptada en el caso: *Tomás Colina vs. Municipio Iribarren del estado Lara*, en la que se reafirma la vigencia del privilegio de la ejecución y el poder del juez para ejercer las medidas de constreñimiento a que haya lugar, bajo el apercibimiento al ente rebelde sobre las consecuencias penales que su conducta puede acarrear de acuerdo con el artículo 485 del Código Penal. Esta sentencia califica la invocación de la falta de previsión presupuestaria para ejecutar la sentencia como un *fraude a la ley* y un *abuso de derecho*.

De igual forma, en sentencia de fecha 28 de noviembre de 2002, dictada en el caso: *Yasmín Solangel Yejan Monteverde*, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha destacado que los privilegios y prerrogativas en favor de la Administración, aunque necesarias, deben ser explícitas, no pueden ser genéricas sino muy por el contrario específicas, debiendo considerar la incidencia que su vigencia pueda ocasionar frente en los derechos del ciudadano. Esta última decisión, de capital importancia en el tema analizado, señala textualmente que: “...*las prerrogativas no constituyen un impedimento para el ejercicio del derecho de acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva, que se vería materializado, en este caso, con la ejecución de la sentencia, sino que más bien, tales normas son reguladoras de un procedimiento especial de ejecución, que garantiza la continuidad de los servicios públicos y la protección del interés general, por lo que el juez, para hacer efectivo el cumplimiento de lo fallado, debe recurrir al sistema con el mismo orden de prelación -dispuesto en el texto normativo- que la ley pone a su disposición para hacer ejecutar la cosa juzgada por parte de la República, y de no resultar efectivos tales mecanismos, en última instancia, y en aras de garantizar el efectivo ejercicio del derecho de acceso a la justicia, puede acudir a la ejecución forzosa del fallo a través de l procedimiento ordinario, siempre y cuando la medida no recaiga sobre bienes cuya naturaleza y particularidades impidan la continuación de un servicio público, o estén afectados al interés general o se trate de bienes de dominio público*”.

(c.4) *El régimen de la ejecución en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República*

El artículo 99 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, establece que cuando la República sea condenada en juicio, el Tribunal encargado de ejecutar la sentencia notificará al Procurador quien a su vez solicitará al órgano respectivo, que dentro del lapso de sesenta (60) días siguientes, informe al Tribunal sobre la forma y oportunidad de ejecución.

Asimismo, y conforme al artículo 100 de esta Ley, la parte interesada, previa notificación, puede aprobar o rechazar la proposición del órgano o ente público que corresponda y, en el último caso, el Tribunal debe fijar otro plazo para presentar nueva propuesta; si la misma no es aprobada por la parte interesada, o si el organismo respectivo no hubiere presentado alguna, el Tribunal debe determinar la for-

ma y oportunidad de dar cumplimiento a lo ordenado por la sentencia, según los procedimientos siguientes:

- (i) Si se trata de cantidades de dinero, el Tribunal, a petición de la parte interesada, debe ordenar que se incluya el monto a pagar en la partida respectiva de los próximos dos ejercicios presupuestarios, a cuyo efecto debe enviar al Procurador General de la República copia certificada de la decisión, la cual debe ser remitida al órgano o ente correspondiente. El monto que se ordene pagar debe ser cargado a una partida presupuestaria no imputable a programas.
- (ii) Si se trata de entrega de bienes, el Tribunal debe poner en posesión de los mismos a quien corresponda. Si tales bienes estuvieren afectados al uso público, a actividades de utilidad pública o a un servicio público, el Tribunal debe acordar la fijación del precio mediante avalúo realizado por tres peritos, nombrados uno por cada parte y el tercero de común acuerdo. En caso de desacuerdo, el tercer perito es nombrado por el Tribunal.

(c.5) Las alternativas frente a la inoperancia de los procedimientos de ejecución

Ahora bien, las Administraciones Tributarias de cualquier nivel (Nacional, estatal o municipal, fiscales o parafiscales), podrían burlar la ejecución forzosa de las decisiones en su contra. En estos casos, el juez debe imponer la ejecución por encima de los privilegios y prerrogativas de los entes públicos y los fundamentos de su actuación podrían ser: (i) que la ejecución de sentencias es un derecho constitucional que encuentra asidero en el derecho más amplio a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 26 de la Constitución y que además es parte inescindible de la función jurisdiccional de acuerdo con el artículo 253 de la Constitución; (ii) que todos los ciudadanos y también los órganos del poder público están sometidos a la Constitución, obligados a cumplir sus mandatos y a garantizar su plena vigencia, de acuerdo con los artículos 7, 131, 137, 333 y 334 de la Carta Fundamental; (iii) que todos los actos del poder público, incluyendo las leyes, que menoscaben los derechos y garantías constitucionales, son absolutamente nulos de acuerdo con el artículo 25 de la Constitución; (iv) que en particular los jueces tienen el deber de garantizar el pleno goce y ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, de acuerdo con los artículos 334 de la Constitución; (v) que el artículo 87 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, cuando implica la imposibilidad de cumplir lo ordenado en una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, viola el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva.

En cuanto a los mecanismos específicos que pueden usar los jueces contencioso-tributarios para ejecutar sus decisiones, podemos señalar que éstos, en uso de su poder de controlar en forma desconcentrada la Constitución, pueden desaplicar al caso concreto cualquier disposición legal vigente que impida la ejecución forzosa y que por tanto violente: (i) el derecho a la tutela judicial efectiva; (ii) el goce y disfrute de otros derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos; (iii) la auto-

nomía del poder judicial; y (iv) el principio de la legalidad. Así, el juez contencioso tributario puede allanar el camino para la ejecución forzosa de sus decisiones levantando los injustificados privilegios de la inembargabilidad e inejecutabilidad de las rentas y bienes públicos, adoptando las medidas que fuere menester para no perturbar el interés general y el buen funcionamiento de los servicios públicos.

En este sentido, los jueces deben adoptar todas las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de sus decisiones y para prevenir y sancionar todo acto contrario a la majestad de la justicia con fundamento en los artículos 26, 27, 137, 140, 253, 255, 257 y 259 de la Constitución (derecho a la tutela judicial efectiva, derecho al amparo en el goce y disfrute de derechos y garantías constitucionales, principio de la legalidad, responsabilidad patrimonial objetiva del Estado, poder de los jueces de juzgar y ejecutar lo juzgado, responsabilidad personal de los jueces, derecho al proceso como instrumento fundamental para la realización de la justicia y control judicial amplio y efectivo de la Administración Pública, respectivamente); 121 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia; y 17, 21 y 607 del Código de Procedimiento Civil (facultad de los jueces de dictar las medidas necesarias para prevenir o sancionar todo acto contrario a la majestad de la justicia y de hacer cumplir sus decisiones haciendo uso, incluso, de la fuerza pública).

Por lo que respecta a las medidas concretas que el juez puede adoptar para lograr el cumplimiento forzoso de la sentencia, podemos mencionar las siguientes:

- i) La aplicación de medidas privativas de la libertad y de sanciones pecuniarias contra los funcionarios reticentes a cumplir lo ordenado en la sentencia.
- ii) El decreto de embargos ejecutivos contra bienes y rentas públicos, adoptando las medidas prudentes que garanticen el buen funcionamiento de los servicios públicos.
- iii) El uso del poder de sustitución del juez en la Administración cuanto éste sea factible.
- iv) Y finalmente, la sustitución del cumplimiento en especie por un cumplimiento equivalente a costa del vencido que satisfaga la pretensión del vencedor.

Con respecto a lo anterior, la jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha sido categórica al reafirmar en sentencia de fecha 3 de octubre de 2002, caso: *Tomás Colina vs. Municipio Iribarren del estado Lara*, que el juez debe hacer uso de todos los mecanismos a su alcance para lograr la efectiva ejecución de sus decisiones, nos permitimos citar *in extenso* esta decisión porque su contenido resulta muy relevante:

“Con el fin de garantizar la ejecución del fallo, en el derecho comparado se ha expandido, la figura del *astreinte* o apremio del derecho francés, entendido como “(...) una pena pecuniaria decretada por el juzgador para constreñir al deudor a que cumpla su obligación principal, y se fija, como regla, en una cantidad por día de retardo o por cualquier otra unidad de tiempo; pero puede consistir asimismo en una suma determinada a pagar por el deudor por cada

violación en que incurra” (ALCALÁ-ZAMORA, Niceto. *Cuestiones de Terminología Procesal*. México. UNAM. 1972. p. 54). Esta institución está regulada positivamente, además de Francia, en Argentina, Brasil, Uruguay, Luxemburgo, Holanda, Bélgica e Italia, y en versiones intermedias, en Alemania y Portugal, configurando el denominado poder conminatorio conferido al juez, el cual constituye la “*conminación al cumplimiento de una sentencia, mediante dictado, y eventual ejecución, de una condena condicional e instrumental*” (BARRIOS DE ÁNGELIS, Dante. *Introducción al Estudio del Proceso*. Buenos Aires. Ed. Depalma. 1983. p. 233-234).(...) En cuanto a su naturaleza jurídica, la astringencia, que puede ser provisional o definitiva, dependiendo de si su cuantía puede o no ser modificada libremente por el juez en el momento de su liquidación, es una forma de aseguramiento de la ejecución indirecta, que puede culminar en esta misma ejecución, si la idea primaria de coaccionar con la sola amenaza no tiene éxito. Por otra parte es no cautelar, condicional, instrumental y dada en estructuras sumarias (BARRIOS DE ÁNGELIS, Dante. *Introducción al Estudio del Proceso*. Buenos Aires. Ed. Depalma. 1983. p. 256). También se ha dicho que se caracteriza por su discrecionalidad, en cuanto a su imposición o no y en cuanto a la fijación de la cuantía de la astringencia; por su conminatoriedad, la cual resulta de la amenaza de ruina pecuniaria para el ejecutado recalcitrante, o por quien deba cumplir una obligación nacida del proceso, y no lo hace sin causa justificada; por su accesoriedad, ya que son impuestas para obtener el cumplimiento del mandato de una resolución principal, de la cual asegura su eficacia; por su modificabilidad, ya que el juez puede aumentar, disminuir o suprimir las astringencias o constreñimientos (CATALÁ COMAS, Chantal. *Ejecución de Condenas de Hacer y no Hacer*. Barcelona. Ed. Bosch. 1998. p. 122-123): La idea fundamental de este instituto tiene por finalidad transformar una obligación incoercible (hacer o no hacer) por otra coercible, que es la de dar sumas de dinero, a objeto de lograr el acatamiento del mandato judicial (ALVARADO VELLOSO, Adolfo. *El Juez sus Deberes y Facultades*. Buenos Aires. Ed. Depalma. 1982. p. 288) y ejecutar la sentencia en sus propios términos para completar así el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva que se ha ido materializando a lo largo de todo el proceso, esto es, asegurando el interés del ejecutante en que la sentencia se cumpla y obtenga lo que es debido, así como preservando el *imperium* del juez destinado a tutelar el interés público en que se cumplan sus resoluciones (CATALÁ COMAS, Chantal. *Ejecución de Condenas de Hacer y no Hacer*. Barcelona. Ed. Bosch. 1998. p. 218 y 121). En el sistema jurídico venezolano se han previsto tradicionalmente, como medidas coercitivas para imponer la voluntad de la ley, las multas y los apremios. La multa entendida como “*pena pecuniaria que se impone por una omisión, exceso o delito, o por contravenir a lo pactado*” y el apremio como “*acción y efecto de apremiar; compeler u obligar a alguien para que haga una cosa*” (COUTURE, Eduardo J. *Vocabulario Jurídico*. Buenos Aires. Ed. Depalma. 1976. p. 415 y 103). También se utiliza el arresto.

(...) Actualmente, en las normas correspondientes del Código de Procedimiento Civil vigente, se establece para los contumaces una multa que no exce-

da de mil bolívares o -he aquí la novedad- arresto proporcional (art. 494) y para los expertos una multa de quinientos a dos mil bolívares según la gravedad de la falta (art. 469). En cuanto al apremio, se establece en quinientos bolívares diarios y ya no se duplica diariamente (arts. 683 y 782) De manera más contundente, la potestad conminatoria del juez en Venezuela deriva de la tutela judicial efectiva prevista en el artículo 26 de la Constitución de 1999 y es congruente con las normas que otorgan a los órganos del Poder Judicial el deber de ejecutar o hacer ejecutar sus sentencias (art. 253 *eiusdem*), autos y decretos dictados en ejercicio de sus atribuciones legales (art. 21 del Código de Procedimiento Civil), valiéndose de todos los medios legales coercitivos de que dispongan (art. 11 de la Ley Orgánica de Poder Judicial). Una de las manifestaciones legales de la potestad conminatoria del juez son los apremios, los cuales han sido previstos bajo la forma de norma genérica en el artículo 27 del Código de Procedimiento Civil, como medidas coercitivas para que peritos, testigos u otras personas cumplan con los deberes que les nacen por motivo del proceso. Tales apremios están destinados a que se cumpla con la orden judicial, y son independientes de la responsabilidad civil en la que puede incurrir el infractor, como bien lo señala la norma.

Las “*otras personas*”, a que se refiere el último aparte del artículo 27 citado, son aquellas que con motivo del proceso deben cumplir alguna orden diferente a la de testimoniar o presentar un peritaje. Dentro de este orden de ideas, el juez puede apremiar a quien incumple, sobre todo por las demoras injustificadas, sin que la última parte del artículo 27, al referirse a las personas, distinga si son partes, funcionarios, auxiliares de justicia, etc. Los apremios son formas de coaccionar a quien debe una conducta, coacción que es típica del deber procesal (multas, arrestos, etc.), y no es posible utilizarlos si lo que se exige a la persona es una obligación. Sin embargo, cuando el obligado incumple el deber de lealtad y probidad (artículos 17 y 170 del Código de Procedimiento Civil) que le impone la ley -esto en cuanto al cumplimiento del deber- puede ser apremiado a fin que actúe leal y probamente, y este puede ser el caso, cuando el obligado, obrando fraudulentamente o con abuso de derecho no cumple sus obligaciones. El incumplimiento en estos casos involucra una deslealtad. Tal deslealtad es imposible que produzca efectos dentro de un Estado Social de Derecho. En un Estado Social de Derecho y de Justicia, la protección de los derechos sociales tiene primacía constitucional, y no puede ser que el fraude o el abuso de derecho del obligado los disminuya, como ocurre cuando se detiene la tutela efectiva que deben prestar los órganos de la administración de justicia con sus fallos, y debido al manejo de privilegios no puede ejecutarse expeditamente, a pesar que dentro de los canales normales, lo dispuesto en la sentencia debía haberse cumplido. Ante hipótesis como éstas, los valores del ordenamiento jurídico (artículo 2 de la Constitución), deben imponerse, y el juez tiene que arbitrar las fórmulas para ello acudiendo a instituciones jurídicas existentes, como las del artículo 27 del Código de Procedimiento Civil. Dicha norma señala que los apremios se ejecutan mediante multas, pena que debe estar impuesta en la ley. Pero las multas en los apremios pueden ser de dos naturalezas

distintas, una netamente disciplinaria y otra cuyo fin es lograr coercitivamente el cumplimiento, más que penalizar. En estos últimos supuestos, como no se está penalizando, sino impulsando el cumplimiento, el astreinte diario debe ser calculado por el juez, en base a los montos de los otros apremios que contempla la ley, a menos que esté señalado expresamente el monto. Dentro de esos parámetros, el apremio no puede exceder de quinientos bolívares diarios (Bs. 500,00) que debe pagarlos al Fisco Nacional individualmente quien incumpla la orden.

Con base en lo anterior, esta Sala considera que, si del caso bajo análisis consta la resistencia abusiva de la persona privada o pública, en este caso el Municipio, en cumplir la decisión del juzgador, éste, basado en el principio de la tutela judicial efectiva, debe ejercer los poderes de constreñimiento, no sólo los conferidos por la ley sino también los derivados directamente del mencionado principio, en lo específico los poderes conminatorios o astringencias, como natural consecuencia del elemento *executio*, parte integrante de la actividad jurisdiccional, y en forma autónoma respecto de las consecuencias de orden delictual previstas por ejemplo en el artículo 485 del Código Penal, referido a la desobediencia a la autoridad como falta contra el orden público, y así se declara. En cuanto a su régimen jurídico, y haciendo recepción de lo que ha sido la experiencia mas saludable en el derecho comparado sobre esta materia (CATALÁ COMAS, Chantal. *Ejecución de Condenas de Hacer y no Hacer*. Barcelona. Ed. Bosch. 1998. p. 134-138), esta Sala establece en términos generales lo siguiente: 1. Las astringencias pueden acordarse para asegurar la ejecución de las decisiones adoptadas por los mismos jueces o para asegurar la ejecución de la decisión de otro juez; 2. Sus legitimados pasivos pueden ser las partes, en algunos casos los terceros e incluso las personas jurídicas de Derecho Público, mientras que el sujeto beneficiario de las astringencias una vez liquidadas normalmente en el derecho comparado es el ejecutante. No obstante, como las normas jurídicas que regulan el apremio en Venezuela no establecen consideración al respecto, se entiende que por regla general que el producto de las medidas conminatorias, de astringencia o de apremio, luego de liquidadas pasaran a formar parte del fisco nacional, tal y como lo ha expresado autorizada doctrina nacional (BORJAS, Arminio. *Comentarios al Código de Procedimiento Civil venezolano*. Caracas. Imprenta Bolívar. 1926. Tomo III. p. 461), ya que para que se disponga en contrario debe haber una norma legal que expresamente y de manera excepcional determine, por ejemplo, que de la liquidación de una determinada pena pecuniaria establecida por el órgano jurisdiccional se beneficie el patrimonio de alguna de las partes; 3. Se utilizan fundamentalmente para conseguir el cumplimiento de condenas de hacer y de no hacer, con independencia de que tengan un origen contractual o extracontractual, tengan o no carácter extrapatrimonial; 4. Las resoluciones susceptibles de lograr su eficacia por medio de astringencias son todas las resoluciones judiciales, incluso aquellas que ordenan actuaciones procesales; 5. La determinación de su duración es discrecional del juez, fijándose un plazo desde que la condena se dicta o desde que ésta adquiere firmeza y cesarán cuando la prestación impuesta resulte cumplida

o el juez decida su finalización; 6. Su cuantía debe ser proporcionada a la resistencia del sujeto y a su caudal económico y, por no identificarse con una indemnización por daños y perjuicios, no debe ser proporcional al perjuicio que resulte del retraso; 7. El monto es modificable por el juez, para reducirlo, aumentarlo o suprimirlo, y puede establecerse progresivamente, normalmente a tanto por día de retraso o por otra unidad, señalándose inclusive períodos más onerosos, o mediante una suma exagerada, que es caso normal en la astrictión definitiva; 8. El juez competente es, en principio, el juez de la ejecución, pudiendo la astrictión acordarse de oficio o a instancia de parte y junto con la condena principal o con posterioridad a la misma, siendo el procedimiento de liquidación un incidente contradictorio. Pendiente una apelación, las astrictiones quedarán en suspenso. Tratándose las astrictiones de un sistema por el que la tutela judicial efectiva que garantiza la Constitución de 1999 se hace realidad, el cual no está previsto específicamente en la ley, pero que resulta un derivado -a veces necesario- del aseguramiento de la integridad de la Constitución y de la supremacía de los derechos y garantías que ella otorga, mientras la ley no disponga lo contrario, sólo el juez constitucional puede autorizarlas, fundado en el artículo 27 del Código de Procedimiento Civil, como apremio para que se cumplan las decisiones, como forma diferente y no excluyente a la aplicación de las normas sobre ejecución de sentencia del Código de Procedimiento Civil, pero de manera congruente con las facultades que otorgan al juez los artículos 253 de la Constitución de 1999, 21 del Código de Procedimiento Civil de 1990 y 11 de la Ley Orgánica de Poder Judicial de 1998, los cuales atribuyen a los órganos del Poder Judicial el deber de ejecutar o hacer ejecutar sus sentencias, autos y decretos dictados en ejercicio de sus atribuciones legales, valiéndose de todos los medios legales coercitivos de que dispongan”.

En definitiva mientras no se introduzca una legislación de avanzada que permita sin mayores obstáculos la ejecución forzosa de sentencias contra las distintas Administraciones Tributarias, los mecanismos anteriores son los únicos posibles, dentro de los límites fijados por nuestra Constitución.

3.2.6. *La condenatoria en costas*

El ejercicio de los derechos, según expone el maestro CHIOVENDA, es más bien que un beneficio el remedio de un mal, pero un remedio costoso que no debe disminuir los derechos del mismo modo que los gastos hechos para el pago son sufragados por el que paga y no por el acreedor. El mismo autor señala que el juicio como medio de conseguir el ejercicio del derecho, no puede conducir sino a la declaración de éste en su mayor y posible integridad; lo que quiere decir que el derecho hecho valer en un proceso, debe reconocerse como si lo fuese al momento de interponerse la demanda, puesto que todo lo que fue necesario para el reconocimiento, es disminución del derecho y por ello debe reintegrarse al sujeto del derecho mismo para que éste no sufra detrimento por causa del pleito⁷²⁸.

⁷²⁸ CHIOVENDA, G. *La condena en costas*. S/E, Roma, 1900, p. 231 y ss.

En ese orden de ideas, las costas procesales se erigen como un complemento indispensable de la declaración del derecho, participando de la naturaleza de éste; se trata pues de una especie de indemnización que procede siempre que se declare judicialmente un derecho⁷²⁹.

Sobre el particular, dispone el artículo 335 que declarado totalmente sin lugar el Recurso Contencioso, 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. Cuando el asunto no tenga una cuantía determinada, el tribunal va a fijar prudencialmente las costas. Establece asimismo que cuando la Administración Tributaria resultare totalmente vencida por sentencia definitivamente firme, será condenada igualmente en costas en los mismos términos. Finalmente, la norma indica que el tribunal puede eximir del pago de costas, cuando a su juicio la parte perdedora haya tenido motivos racionales para litigar, en cuyo caso se hará declaración expresa de estos motivos en la sentencia.

Como expusimos anteriormente, la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, ha revocado las condenatorias en *costas* contra la Administración Tributaria nacional, a pesar del texto expreso del artículo 335 del Código Orgánico Tributario.

La jurisprudencia ha dicho que no procede la condenatoria en costas contra la República ni siquiera en materia tributaria, primero con fundamento en el criterio vinculante de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia No. 01238 de fecha 30 de septiembre de 2009, caso: *Julián Isaías Rodríguez Díaz*⁷³⁰ y más recientemente conforme a lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República⁷³¹, la República no puede ser condenada en costas, aun cuando sean declaradas sin lugar las sentencias apeladas, se nieguen los recursos interpuestos, se dejen perecer o se desista de ellas.

La aparente antinomia entre el artículo 335 del Código Orgánico Tributario y el artículo 88 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, debe ser resuelta en favor del primero, por las siguientes razones:

- i) El Código Orgánico Tributario es la ley especial en materia de procesos contencioso-tributarios, y no la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República. El privilegio previsto en esta última aplica para cualquier clase de procesos, pero no en los procesos contencioso-tributarios en los cuales existe una norma *especial* que contiene una regulación diferente que no puede ser desconocida y soslayada por el juez.

⁷²⁹ FRAGA PITTALUGA, L. *La terminación anormal del proceso administrativo por inactividad de las partes. Perención y desistimiento tácito*. Vadell Hermanos Editores, Caracas, 1996, p. 131.

⁷³⁰ Cf. S. TSJ/SPA, No. 530, 13 de mayo de 2015, caso: *Hugo Alberto Briceño*.

⁷³¹ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00096, de fecha 01 de febrero de 2018, caso: *C.D.B. Compañía de la Belleza, C.A.*

- ii) Este privilegio en favor de la República ha existido desde hace muchos años, y de hecho existía tanto en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional (artículo 10)⁷³² como en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (artículo 47)⁷³³ que estaban vigentes cuando fue promulgado el primer Código Orgánico Tributario en 1982, que preveía la condenatoria en costas contra la República (el sujeto activo de los tributos nacionales) en su artículo 211. La República mantuvo intacto su privilegio, salvo en el caso de los juicios contencioso-tributarios.
- iii) Aun aceptando una (inexistente) antinomia, resultaría entonces que el artículo 335 del Código Orgánico Tributario (2020) habría derogado el artículo 88 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (2016), por ser una ley posterior (*lex posterior derogat legi priori*).

En todo caso, es importante entender que eximir a la República de costas en estos procesos, crea un *desequilibrio inaceptable* que no se justifica, porque no es admisible que la República haya obligado al interesado a sostener un proceso inútil e inoficioso, en el cual ha resultado categóricamente derrotada, pero no esté obligada a indemnizar al justiciable por ese daño patrimonial perfectamente individualizado y cuantificable.

En cambio, en la situación opuesta el justiciable será condenado en costas, salvo que el juez decida eximirlo de ellas conforme al párrafo único del artículo 335 del Código Orgánico Tributario, por haber tenido *motivos racionales* para litigar, lo cual evidencia un manifiesto *desequilibrio procesal*.

Sobre el particular, el profesor HUMBERTO ROMERO-MUCI ha opinado con razón que: "...inmunizar a las administraciones tributarias de la aplicación de costas procesales, implica una abrogación de la responsabilidad constitucional que les incumbe por los daños y perjuicios que le hayan causado a los particulares vencedores a tenor de lo dispuesto en el artículo 140 constitucional y una discriminación odiosa, que menoscaba las condiciones de igualdad en el proceso, así como una disminución de las posibilidades de defensa de los particulares en los procesos contencioso tributarios, pues solo los particulares asumirían costas en caso de vencimiento total, en infracción de los derechos reconocidos en los artículos 21 y 26 de la Constitución Nacional, respectivamente."⁷³⁴

3.2.7. La apelación

a) Consideraciones generales

La sentencia proferida por el juez contencioso es apelable en ambos efectos (suspensivo y devolutivo) para ante la Sala Político-Administrativa del Tribunal

⁷³² Gaceta Oficial No. 1.660 Extraordinario del 21 de junio de 1974.

⁷³³ Gaceta Oficial No. 27.921 del 22 de diciembre de 1965.

⁷³⁴ ROMERO-MUCI, H. "Evolución (o involución) jurisprudencial en el contencioso tributario". *Revista de Derecho Tributario*. No. 139, AVDT, Caracas, 2013, pp. 65-66.

Supremo de Justicia, de acuerdo con los artículos 337 del Código Orgánico Tributario, 26.15 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia y 12 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Si la sentencia de primera instancia es dictada dentro del plazo al cual se refiere el artículo 304 del Código Orgánico Tributario, este plazo debe dejarse transcurrir completo a los efectos de que comience a computarse el plazo para apelar (artículo 304, párrafo primero, que es de ocho (8) días de despacho (artículo 305, *ejusdem*). Si la sentencia no fue dictada dentro del plazo al que se refiere la indicada norma, entonces ambas partes deben ser notificadas y el lapso para apelar comienza a computarse una vez que conste en el expediente la última de las notificaciones (excluido el *dies a quo*).

No debe olvidarse en este caso que el cómputo de los plazos debe tomar en cuenta las regulaciones atinentes a la notificación del Procurador General de la República contenidas en el artículo 98 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, por cuya virtud el referido funcionario no se tiene por notificado sino al octavo (8vo.) día de despacho siguiente en que sea agregado en el expediente de la causa el oficio de notificación debidamente sellado y suscrito.

En cuanto al procedimiento aplicable, el mismo es extremadamente simple y a pesar de la errónea referencia contenida en el artículo 306 del Código Orgánico Tributario, no es el previsto en la Ley que regula el Tribunal Supremo de Justicia, sino el establecido en Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

En este orden de ideas, el artículo 96 de la referida Ley establece que dentro de los diez (10) días de despacho siguientes a la recepción del expediente, la parte apelante debe presentar un escrito que contenga los fundamentos de hecho y de derecho de la apelación. Vencido este lapso, se abre un lapso de cinco (5) días de despacho para que la otra parte dé contestación a la apelación.

Un punto muy importante es que si no se formaliza la apelación, la misma se considera *desistida* por falta de fundamentación, lo que desde luego es un efecto muy grave, porque la sentencia apelada deviene definitivamente firme y lo propio ocurrirá con el acto administrativo originalmente accionado, si ese fuere el caso.

b) Límites por la cuantía. La inconveniente introducción de un nuevo “índice” que sustituye la UT y la preservación de los derechos a la defensa, al doble grado de jurisdicción y perpetuatio jurisdictionis.

No en todos los procesos contencioso-tributarios, puede la parte perdedora apelar de la decisión que le desfavorece, pues el Código Orgánico Tributario en su artículo 305, establece límites cuantitativos al respecto.

En efecto, la prenombrada norma dispone que cuando se trate de la determinación de tributos o de la aplicación de sanciones pecuniarias, la apelación procederá solo cuando la cuantía de la causa exceda de cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, para las personas naturales y de quinientas (500) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, para las personas jurídicas.

El Código Orgánico Tributario de 2020 abandona la Unidad Tributaria como índice de actualización en varios casos, para sustituirlo por un nuevo “índice” que es el tipo de cambio *oficial* de la llamada “moneda de mayor valor” (MMV), publicada por el Banco Central de Venezuela. Lo primero que hay que decir es que la referencia a un “tipo de cambio oficial” es un anacronismo, porque en Venezuela ya no existe un tipo de cambio oficial, sino un tipo de cambio de referencia, que fluctúa libremente de acuerdo con la oferta y la demanda. Este tipo de cambio de referencia no es fijado, sino publicado por el Banco Central de Venezuela, y como indica el artículo 9 del Convenio Cambiario No. 1⁷³⁵, resulta del promedio ponderado de las operaciones transadas en el Sistema de Mercado Cambiario.

Ahora bien, un punto muy delicado que comporta la introducción de este peculiar “índice” de ajuste, es que a diferencia de la UT que variaba una sola vez al año y a través de un procedimiento reglado (que ciertamente se fue relajando desde su introducción en el Código Orgánico Tributario de 1994) la MMV se modificará diariamente y de manera absolutamente imprevisible, según las tasas de cambio publicadas por el Banco Central de Venezuela.

Esta circunstancia, además de crear inseguridad jurídica, podría violar los derechos constitucionales a la defensa y al doble grado de instancia (artículo 49.1 de la Constitución), del sujeto pasivo que ha resultado perdedor en el proceso contencioso tributario en primera instancia, si la disposición no se interpreta correctamente, es decir, si no se precisa en qué momento debe quedar fijada la cuantía para apelar.

En efecto, comoquiera que la cuantía necesaria para poder apelar es un dato que ahora cambiará a diario, es muy relevante establecer el momento preciso en el que dicha cuantía queda fijada definitivamente con el objeto de permitir el ejercicio del recurso ordinario de apelación. En este sentido, existe una sola interpretación que está en sintonía con los principios *perpetuatio jurisdictionis* y *pro actione*, y con la protección de los derechos a la defensa y al doble grado de instancia.

El artículo 3 del Código de Procedimiento Civil, que es el *ius commune* en materia procesal y que se aplica en el contencioso tributario ante la ausencia de regulación expresa en el Código (artículo 334 Código Orgánico Tributario), dispone que: “La jurisdicción y la competencia se determinan conforme a la situación de hecho existente para el momento de la presentación de la demanda, y no tienen efecto respecto de ellas los cambios posteriores de dicha situación, salvo que la ley disponga otra cosa.”

Consagra esta norma el principio *perpetuatio jurisdictionis* de acuerdo con el cual, es la situación de hecho existente para el momento de la presentación de la demanda, la determinante de la jurisdicción y la competencia para todo el curso del proceso, sin que las modificaciones posteriores puedan afectarla.⁷³⁶

⁷³⁵ Gaceta Oficial No. 6.405 Extraordinario del 7 de septiembre de 2018.

⁷³⁶ DEVIS ECHANDÍA, H. *Compendio...Cit.*, T. I, p. 136.

En el contencioso tributario, durante doce largos años, contados desde la sentencia No. 00783 del 05 de junio de 2002, dictada en el caso: *Becoblohm La Guaira C.A.*, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sostuvo de manera pacífica y reiterada, que el valor de la unidad tributaria a tomar en cuenta a los fines de la determinación de la cuantía para admitir el recurso de apelación era la correspondiente para el momento de publicada la sentencia que se impugnaba.

Esta postura radicalmente *equivocada* no sólo iba en contra del principio *perpetuatio jurisdictionis* establecido en el Código de Procedimiento Civil y de la doctrina de las Salas Constitucional y de Casación Civil del Tribunal Supremo de Justicia, sino que además no tenía apoyo en norma alguna del Código Orgánico Tributario aplicable *rationae temporis* que era el de 2001.

Afortunadamente este errado criterio cambió, y mediante sentencia No. 1.658 del 10 de diciembre de 2014 caso: *Plusmetal Construcciones de Acero, C.A.* se estableció lo siguiente:

“(...) este Alto Tribunal destaca la necesidad de analizar los criterios jurisprudenciales que hasta la fecha se han venido aplicando respecto de: 1) La cuantía requerida para la apelación de las sentencias dictadas en el marco de los procesos contencioso tributarios (...) En tal sentido observa:

Desde su decisión No. 00783 del 5 de junio de 2002, caso: *Becoblohm La Guaira C.A.*, esta Sala había mantenido de manera pacífica y reiterada la posición, según la cual el valor de la unidad tributaria a tomar en cuenta a los fines de la determinación de la cuantía para admitir el recurso de apelación es la correspondiente para el momento de publicada la sentencia que se impugna.

El criterio contenido en [la decisión No. 00783 del 05-06-2002, caso: *Becoblohm La Guaira C.A.*] hace mención a la normativa prevista en el primer aparte del artículo 195 del Código Orgánico Tributario de 1994, redactada en idénticos términos a la disposición prevista en el primer aparte del artículo 278 del Código Orgánico Tributario de 2001, norma aplicable al caso de autos, la cual establece un elemento cuantitativo como límite para la admisión del recurso de apelación, tanto para personas naturales como para las jurídicas. Dicho pronunciamiento, a efectos de la apelación, tomó como referencia el valor de la unidad tributaria que estuviese vigente para el momento en que fue dictada la sentencia apelada.

No obstante, un examen más detallado de la situación jurídica debatida lleva a esta Sala a un replanteamiento sobre el asunto, por cuanto de la normativa objeto de análisis (artículo 278) se infiere claramente que el ejercicio del recurso de apelación está supeditado a “la cuantía de la causa” principal, es decir, por las cantidades recurridas por el contribuyente que se encuentren contenidas en los actos de determinación de tributos, de aplicación de sanciones pecuniarias y sus respectivos accesorios, dictados por la Administración Tributaria de que se trate.

Vinculado a lo anterior, aprecia este Alto Tribunal que el legislador patrio condicionó de manera preliminar la apelabilidad de los fallos que se dicten en

primera instancia, al valor de lo litigado en el recurso contencioso tributario. Siendo así, desde el inicio del procedimiento judicial las partes tienen conocimiento preciso de la cuantía del asunto, y por ende de su posibilidad de acceder a la doble instancia. Así se determina.

De acuerdo a lo expuesto y en resguardo del derecho a la defensa, la certeza jurídica, la tutela judicial efectiva, así como de la seguridad jurídica que deben imperar en el proceso judicial venezolano, dando cumplimiento a lo establecido en los artículos 2, 26 y 335 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en concordancia con lo previsto en el artículo 4 de la Ley Orgánica que rige las funciones de este Alto Tribunal, esta Sala Político-Administrativa, en su carácter de garante de los principios y valores constitucionales, advierte que, en aplicación de las premisas anteriormente expuestas, debe reconsiderar su posición mantenida desde la sentencia No. 00783 del 5 de junio de 2002, caso: Becoblohm La Guaira C.A. y establecer a partir de la publicación del presente fallo, que **cuando el acto administrativo de contenido tributario esté expresado en bolívares, a los efectos de incoar el recurso de apelación, debe hacerse la conversión en unidades tributarias con el valor que estuviere vigente para el momento de la interposición del recurso contencioso tributario (causa principal), y no para el momento en que fue dictada la sentencia apelada.** Así se decide.” (negrillas y subrayado nuestro).

En consecuencia, el único momento determinante para establecer la cuantía de la causa a los fines de la apelación, es la fecha de interposición del recurso contencioso tributario, sin importar las variaciones que sufra posteriormente la MMV. De modo pues que si para la fecha de interposición del recurso contencioso tributario, las sentencias interlocutorias que prejuzgasen como definitivas o la definitiva, eran apelables de acuerdo con la MMV aplicable en esa oportunidad, son totalmente irrelevantes las variaciones que sobrevengan posteriormente.

Una interpretación contraria sería inconstitucional porque sometería el ejercicio y disfrute de los derechos a la defensa y al doble grado de instancia, a las vicisitudes del retardo procesal característico de nuestros juicios y violaría los principios *pro actione* y *perpetuatio jurisdictionis*.

*b) La consulta obligatoria*⁷³⁷

El artículo 84 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, establece que toda sentencia definitiva contraria a la pretensión, excepción o defensa de la República debe ser consultada al Tribunal Superior competente. La consulta no es un medio de impugnación ni un recurso ordinario o extraordinario de las

⁷³⁷ Sobre el tema puede consultarse: CUNTO, O. “La consulta obligatoria de las sentencias emanadas de los Tribunales Superiores de lo contencioso tributario luz del artículo 72 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.” *30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. T. II, AVDT, Caracas, 2012.

decisiones judiciales, sino una revisión de oficio que se activa en los casos taxativamente establecidos por el legislador. Suele preverse cuando están en juego bienes jurídicos superiores que requieren una protección especial. En distintos ordenamientos jurídicos se prevé la consulta obligatoria con el juez superior respectivo, de aquellas sentencias que obran contra los intereses patrimoniales del Estado, porque se entiende que en este caso está comprometido el interés colectivo.

La consulta pretende asegurar que la lenidad de los representantes judiciales de la persona pública, que no han ejercido contra la sentencia que afecta los intereses del Estado los medios de impugnación dispuestos por el ordenamiento jurídicos de que se trate no permitirán que se convierta en cosa juzgada una decisión contraria a derecho.

En este sentido, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en las sentencias Nos. 1107 y 2157 de fechas 8 de junio y 16 de noviembre de 2007, casos: *Procuraduría General del estado Lara y Nestlé Venezuela, S.A.*, respectivamente, ha dicho que: “La consulta, como noción procesal, se erige como una fórmula de control judicial en materias donde se encuentra involucrado el orden público, el interés público o el orden constitucional, y el juez que la ejerce debe revisar no sólo la juridicidad del fallo, sino la adecuación del derecho declarado al caso concreto, en los casos de la consulta prevista en el artículo 70 del Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República [hoy artículo 72 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República] la justificación se centra en el interés general que subyace en todo juicio propuesto contra un órgano o ente público.”

Como ya hemos sostenido anteriormente, la consulta obligatoria debería tener unos límites cuantitativos, para no recargar a los jueces superiores con asuntos que normalmente no sería apelables por razón de su cuantía. Esa era la interpretación de la jurisprudencia a partir de la decisión de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia No. 00566 del 2 de marzo de 2006, caso: *Agencias Generales Conaven, S.A.* Desafortunadamente, el criterio fue revisado por la decisión de la misma Sala No. 01658 del 10 de diciembre de 2014, caso: *Plusmetal Construcciones de Acero, C.A.*, y hoy en día la totalidad de las sentencias que sean adversas a la República, deben ser objeto de consulta obligatoria, sin limitación cuantitativa alguna.

En las decisiones Nos. 00566, 00812 y 00911 dictadas por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de justicia en fechas 2 de marzo de 2006, 9 de julio y 6 de agosto de 2008, casos: *Agencias Generales Conaven, S.A.*, *Banesco Banco Universal, C.A.* e *Importadora Mundo del 2000, C.A.*, respectivamente, así como en los fallos No. 2.157 del 16 de noviembre de 2007, en el caso: *Nestlé de Venezuela, C.A.* y No. 01658 del 10 de diciembre de 2014, caso: *Plusmetal Construcciones de Acero, C.A.*, ratificado en las decisiones Nos. 00114 del 19 de febrero de 2015, caso: *Sucesión de Carlota Figueredo de Mancera* y 00119 del 21 de marzo de 2019, caso: *Acoma Ingeniería, C.A.*, se ha establecido que el conocimiento en consulta de las sentencias que desfavorezcan a la República no será condiciona-

do a una cuantía mínima, sino sólo será necesario: i) que se trate de sentencias definitivas o interlocutorias que causen gravamen irreparable, es decir, revisables por la vía ordinaria del recurso de apelación; y ii) que las mencionadas decisiones judiciales resulten contrarias a las pretensiones de la República, de las empresas donde el Estado venezolano posea participación, de los estados o de los municipios. Asimismo, se ha establecido que en la consulta obligatoria deberá verificarse si el fallo de instancia se aparta del orden público; si violenta normas de rango constitucional o interpretaciones y criterios vinculantes sentados por la Sala Constitucional; si quebranta formas sustanciales en el proceso o de las demás prerrogativas procesales; o si pondera incorrectamente el interés general, conforme a la decisión de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia No. 1071 del 10 de agosto de 2015, caso: *María del Rosario Hernández Torrealba*.

En forma un tanto contradictoria, y en cuanto al alcance la consulta, la jurisprudencia ha dicho que: "...el conocimiento en consulta de los fallos que desfavorizan a la República no puede generar una cognición en segunda instancia más extensa que la producida por el ejercicio de los medios de impugnación previstos en las leyes aplicables y que, por causas inherentes a los titulares de esta prerrogativa, no han sido interpuestos en las oportunidades procesales correspondientes o, como en el presente asunto, aún habiéndolos intentado no se formuló objeción alguna acerca de ciertos puntos desfavorables del veredicto."⁷³⁸ No se entiende el sentido de la decisión porque si la consulta obligatoria opera con respecto a todos los fallos *desfavorables* a los intereses de la República, es lógico que todos los aspectos *desfavorables* de la decisión consultada fuesen objeto de revisión, porque en este caso no es la *apelación* la que delimita el conocimiento del juez superior (*tantum devolutum quantum appellatum*), sino el hecho de que el fallo es *contrario a los intereses del ente que detenta la prerrogativa procesal*. Precisamente aquí anida la iniquidad de las consultas obligatorias indiscriminadas, que proceden contra cualquier decisión sin limitación alguna.

Se queja con razón el profesor ROMERO-MUCI de este injustificado privilegio, señalando que: "Nuevamente, se observa la decidida ampliación de un privilegio procesal a favor del Fisco para reforzar desigualmente una superioridad procesal injustificada como litigante frente a los particulares contrapartes."⁷³⁹ Como ya lo hemos explicado, el proceso contencioso tributario no respeta el principio de igualdad de armas; es, por el contrario, un proceso *desequilibrado e inequitativo* donde las condiciones para litigar favorecen de manera abierta y ostensible a las administraciones tributarias nacionales, estatales y municipales, fiscales o parafiscales.

⁷³⁸ Cf. S. TSJ/SPA No. 00142 del 7 de marzo de 2017, caso: Servicios Funerarios Memoriales y Exequiales El Cercado, C.A.

⁷³⁹ ROMERO-MUCI, H. "Evolución (o involución) jurisprudencial en el contencioso tributario." *Revista de Derecho Tributario*. No. 139, AVDT, Caracas, 2013, p. 66.

3.2.8. *Terminación anormal*⁷⁴⁰

a) *Desistimiento*

Una de las formas de terminación anormal del proceso, es la propia actividad de las partes dirigida a tal fin, es decir la voluntad de los sujetos procesales concretada a través de los actos idóneos que pone fin al mismo, aun sin obtener la solución de la *litis*. No hablaremos aquí de las diversas formas autocompositivas por las cuales el proceso finaliza y también la *litis*, sino del abandono del juicio por voluntad expresa de la parte que le dio inicio -debiendo contar según el caso con el asentimiento de la otra-, pero sin solución ni judicial ni extrajudicial del conflicto intersubjetivo.

Nos referimos pues al desistimiento o renuncia, definido como el acto procesal unilateral por el cual el actor declara abandonar la situación jurídica procesal a la que dio vida con la proposición de la demanda. Se dice que es natural que si fue la voluntad del actor la que fue determinante para el nacimiento del proceso, también lo sea para su terminación.⁷⁴¹ La doctrina patria lo define como el acto del demandante que extingue el proceso por renuncia a los actos del juicio, sin necesidad del consentimiento de la parte contraria, a menos que se efectúe después de la contestación de la demanda, caso en el cual se requiere este consentimiento para que tenga validez.⁷⁴²

El desistimiento puede tener diversa intensidad si comporta, bien un simple desistimiento del proceso o de los actos de éste, o bien de la acción. En el primer caso, tanto el derecho discutido como la acción para hacerlo valer en juicio permanecen intactos; en el segundo en cambio, no sólo fenece el proceso sino también la posibilidad de instaurar otro *por la misma causa*.

La doctrina⁷⁴³ destaca como características fundamentales del desistimiento, las siguientes:

- i) Es un *acto procesal*, puesto que es un acto ejecutado por uno de los sujetos de la *relación procesal* que tiene por consecuencia la finalización de la misma.
- ii) Es un acto procesal que atañe única y exclusivamente a la parte actora, pues como antes se anotó, si el accionante que inicia el proceso con la interposición de la acción, es lógico que la ley adjetiva le de la facultad de ponerle fin mediante un acto de voluntad.
- iii) La posibilidad de desistir está sujeta a un término, pues en el proceso ordinario sólo puede producirse antes de la contestación de la demanda, ya que

⁷⁴⁰ FRAGA PITTALUGA, L. *La Terminación...cit.*, pp. 43-44.

⁷⁴¹ LIEBMAN, E. T. *O.c.* p. 398.

⁷⁴² RENGEL ROMBERG, A. *Tratado...cit.*, p.341.

⁷⁴³ *Idem.* p. 341.

luego requerirá el consentimiento de la parte contraria. Esto no ocurre en el proceso contencioso tributario, en el cual puede desistirse hasta antes de la sentencia, tal como se verá más adelante.

- iv) El desistimiento extingue la relación procesal, extinción que como antes se anotó puede tener distinta intensidad según se desista sólo del procedimiento instaurado, en cuyo caso la pretensión queda viva y puede hacerse valer en un nuevo juicio, o se desista también de la pretensión, lo que supone la solución de la *litis* con efectos de cosa juzgada formal y material.

En el proceso contencioso-tributario puede verificarse el desistimiento de la acción y el mismo está sujeto, *mutatis mutandi*, a las mismas reglas que imperan en el proceso ordinario. Debe aclararse, sin embargo, que si ocurriera un desistimiento del procedimiento mas no de la pretensión, la posibilidad de hacer valer ésta en un proceso ulterior podría devenir imposible, habida cuenta del plazo de caducidad al que está sometido el ejercicio de la acción en el proceso contencioso-tributario, plazo que por su naturaleza, sigue corriendo hasta agotarse fatalmente, sin posibilidad de ser interrumpido por acto alguno.

Asimismo, conviene destacar que por cuanto en el proceso contencioso-tributario no existe una oportunidad para la *litis contestatio*, el desistimiento puede producirse en cualquier estado y grado de la causa, antes de sentencia, siempre y cuando el en el *thema decidendum* no esté involucrado el interés público, en cuyo caso el juez contencioso proseguirá con el juicio hasta dictar sentencia, independientemente de la voluntad del accionante de ponerle fin al mismo.

Finalmente, si el desistimiento es presentado por el apoderado judicial del sujeto pasivo, el mismo debe tener facultad expresa a tales fines, por aplicación supletoria de lo establecido en el artículo 264 del Código de Procedimiento Civil.⁷⁴⁴

b) La transacción en el proceso contencioso-tributario

(b.1) Generalidades

De acuerdo con el artículo 1713 del Código Civil, la transacción es un contrato por el cual las partes, mediante recíprocas concesiones, terminan un litigio pendiente o precaven un litigio eventual. Desde el punto de vista procesal la transacción es una de las formas de autocomposición por las cuales el proceso termina.

Expresa el maestro NICETO ALCALA-ZAMORA Y CASTILLO que la transacción supone sacrificios o concesiones mutuos, puesto que si es uno solo de los litigantes quien cede o accede, habrá desistimiento o allanamiento, parciales o totales, pero no transacción. Pero, agrega, reciprocidad no significa igualdad en los sacrificios con-

⁷⁴⁴ Cf. S. TSJ/SC, No. 149 del 14 de diciembre de 2018, caso: *Compañía Brahma de Venezuela, S.A.*

sentidos y por tanto, junto a la transacción ciento por ciento, puede haber transacción-desistimiento y transacción-allanamiento.⁷⁴⁵

La terminación del proceso contencioso tributario por vías autocompositivas es posible en nuestro ordenamiento jurídico. En efecto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 313 del Código Orgánico Tributario la transacción judicial es admisible. Antes de la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001, la transacción sólo era posible en cuanto a la determinación de los hechos y nunca en cuanto al significado de la norma aplicable. En el Código Orgánico Tributario de 2001, la limitación desapareció y la transacción sería posible en adelante, tanto con respecto a los hechos, como con respecto a la interpretación de la ley tributaria.

Pero lo anterior no siempre fue así. Debemos comenzar por destacar las doctas reflexiones del maestro FLORENCIO CONTRERAS QUINTERO⁷⁴⁶, quien rechazaba categóricamente la procedencia de la transacción en materia tributaria, al punto de calificar como inconstitucionales, ilegales y bochornosas las transacciones que en su época celebró el Fisco Nacional con las exconcesionarias petroleras. Él opinaba, resumidamente, que las transacciones en materia tributaria:

- i) Quebrantan el principio de la generalidad del impuesto, pues privilegian al contribuyente que celebra el acuerdo frente al resto de los contribuyentes que debían cumplir íntegramente la obligación tributaria en los mismos supuestos de hecho.
- ii) Que por las mismas razones, violan el principio de igualdad de todos ante la ley, pues las transacciones suponen una discriminación entre contribuyentes.
- iii) Que quebrantan el principio de la capacidad contributiva, porque quien celebra el acuerdo, no contribuye al fisco según su capacidad económica, sino de conformidad con los términos del acuerdo transaccional.
- iv) Que violan el principio de la legalidad, pues estas transacciones se resuelven en su realidad material en verdaderas exoneraciones no autorizadas por la ley.
- v) Que violan el artículo 69 del Código Civil que establece la imposibilidad de renunciar o relajar a través de acuerdos las leyes en las que esté interesado el orden público y las buenas costumbres, como es el caso de las leyes tributarias.
- vi) Que violan el artículo 1713 del CC, que regula el contrato de transacción, fijando como una de sus características esenciales, las concesiones recí-

⁷⁴⁵ ALCALA-ZAMORA Y CASTILLO, N. *Proceso, Autocomposición y Autodefensa*. UNAM, 1970, p. 79 y ss.

⁷⁴⁶ CONTRERAS QUINTERO, F. *Disquisiciones Tributarias*. Universidad de Los Andes, Mérida, 1969, pp. 114 y ss.

procas, cosa que no puede ocurrir en las transacciones tributarias, pues en estas el único que haría concesiones sería el Fisco, al renunciar al cobro de un impuesto que le es debido.

- vii) Que quebrantan los principios de indisponibilidad e inalienabilidad de la potestad tributaria.
- viii) Que suponen un pronunciamiento sobre la legalidad del acto de determinación tributaria, materia que no está librada a la voluntad de las partes sino única y exclusivamente al conocimiento del juez.

Quien lea el trabajo del maestro y cavile un poco sobre estas certeras y contundentes observaciones, siente de inmediato una importante preocupación sobre las posibilidades de la transacción en el Derecho Tributario, sobre todo porque sus observaciones no giran en torno a si existía o debería existir autorización legal para celebrar la transacción tributaria, sino porque se trata de objeciones de fondo que hacen que la transacción sea, según él, inadmisibles conceptualmente hablando en el ámbito tributario. La preocupación se acrecienta cuando se comprueba que además de él, otros distinguidos profesores venezolanos sostuvieron la misma posición, con argumentos similares y razonamientos adicionales, antes de que la transacción fuera definitivamente acogida como medio de extinción de la obligación tributaria en el Código Orgánico Tributario de 1982. Ese el caso de los distinguidos profesores GABRIEL RUÁN SANTOS⁷⁴⁷ y CÉSAR HERNÁNDEZ⁷⁴⁸. Vale señalar que esta misma posición era sostenida por importantísimos representantes de la doctrina extranjera, entre ellos JARACH⁷⁴⁹ y SAINZ DE BUJANDA⁷⁵⁰.

A pesar de lo expuesto, desde que se promulgó el primer Código Orgánico Tributario en Venezuela en 1982, se reguló de manera expresa la posibilidad de la transacción en materia tributaria. Pero, siguiendo el modelo de Código Tributario para América Latina del Programa Conjunto OEA-BID, sólo se permitió que ésta versara sobre los hechos y no sobre el significado de la norma jurídica.

Ahora bien, para el maestro JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO, la transacción no implica de parte del Fisco remisión, condonación o exoneración de tributos, pues ella sólo puede aplicarse a situaciones en las cuales no se trata de un crédito fiscal firme en

⁷⁴⁷ RUAN SANTOS, G. "Comentarios Sobre la aplicabilidad del instituto de la transacción a la actividad de la administración pública". *Revista de Derecho Público*. No. 7, EJV, Caracas, 1981, pp. 90-91.

⁷⁴⁸ HERNÁNDEZ, C. "La ilegalidad de las actas de avenimiento sobre los reparos petroleros, o la violación del Estado de Derecho". *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario No. 1 a la No. 50*. AVDT, 1999.

⁷⁴⁹ JARACH, D. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Editorial Liceo Profesional Cima. Buenos Aires, 1970.

⁷⁵⁰ SAINZ DE BUJANDA, F. "Análisis jurídico del hecho imponible". *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires, 1986.

su existencia y cuantía, y de condición exigible, sino que los procesos judiciales que se concluyen mediante un convenio transaccional tienen por objeto, precisamente, establecer la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Él califica la transacción como un procedimiento extraordinario, pero con base legal, de determinación de la obligación tributaria, similar al concordato tributario previsto en la legislación italiana.⁷⁵¹

Otro tributarista muy influyente en Hispanoamérica, el maestro uruguayo RAMÓN VALDÉS COSTA⁷⁵², sin apoyar abiertamente la posición del Dr. OCTAVIO, aboga en favor de la procedencia de la transacción en materia tributaria. Dice VALDÉS COSTA:

- i) Que la existencia y cuantía de la obligación tributaria es materia reservada a la ley y que por lo tanto no sólo la creación del tributo, sino también las exenciones y renunciaciones como la remisión y la transacción, deben ser reguladas por la ley
- ii) Que es admisible la transacción debidamente autorizada por la ley, la que debe fijar sus requisitos y condiciones en defensa de los intereses fiscales
- iii) Que su ámbito natural pareciera ser la vía judicial, en la que las pretensiones de ambas partes están claramente definidas y, en consecuencia, pueden evaluarse las recíprocas concesiones
- iv) Que si el objeto de la transacción es evitar el riesgo de un fallo desfavorable, *no se justifica su limitación a las cuestiones de hecho*.

En la actualidad, el tema de la transacción, los convenios y concordatos y los medios alternativos de resolución de conflictos, tales como el arbitraje⁷⁵³ y su aplicación en el derecho tributario, sigue siendo objeto de controversia. Pero ahora, a diferencia de lo que ocurría en el pasado, puede observarse una pronunciada inclinación hacia la búsqueda de nuevas bases dogmáticas y numerosas justificaciones prácticas para admitir, de manera franca y abierta, la operatividad de estas instituciones en el derecho tributario.⁷⁵⁴

⁷⁵¹ OCTAVIO, J.A. *Comentarios analíticos al Código Orgánico Tributario*. EJV, Caracas, 1998, p. 167.

⁷⁵² VALDÉS COSTA, R. “Los acuerdos entre la Administración y los contribuyentes”. *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario No. 1 a la No. 50*. AVDT, 1999, pp. 320-322.

⁷⁵³ Sobre el arbitraje, puede verse: FRAGA-PITTALUGA, L. *Arbitraje Tributario Interno e Internacional*. Colección Biblioteca Allan Brewer-Carías, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Católica Andrés Bello, No. 2. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2020.

⁷⁵⁴ En el caso del arbitraje, por ejemplo, puede consultarse nuestro libro: *Arbitraje Tributario Interno e Internacional*. Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Allan

(b.2) Procedimiento

La transacción deberá ser solicitada por la parte recurrente, antes del acto de informes, y mediante escrito que debe consignar al tribunal de la causa, exponiendo los fundamentos de su solicitud (artículo 315 del Código Orgánico Tributario).

Al recibir el escrito el tribunal le da curso mediante auto en el cual va a ordenar que se de aviso a la Administración Tributaria. Una vez notificada ésta, se suspende la causa por un lapso de noventa (90) días continuos, con la finalidad de que las partes discutan los términos de la transacción. Las partes de mutuo acuerdo pueden solicitar una prórroga, que no puede exceder de treinta (30) días continuos (*idem*).

Dentro de los treinta (30) días continuos siguientes a su notificación, la Administración Tributaria, debe formar un expediente del caso y enviarlo, dentro de ese mismo plazo, plazo a la Procuraduría General de la República, junto con su opinión sobre los términos en que considere procedente la transacción (artículo 316 del Código Orgánico Tributario). La opinión de la Procuraduría General de la República no es necesaria cuando el asunto sometido a ella no exceda de mil (1.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, si se trata de personas naturales y de cinco mil (5.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, si se trata de personas jurídicas (artículo 317, parágrafo único).

Sin mayores dilaciones, cuando la Administración Tributaria considere totalmente improcedente la transacción propuesta, así lo va a notificar al tribunal de la causa, dentro del mismo plazo de treinta (30) días continuos a que alude el artículo 316, y en consecuencia, va a solicitar al tribunal la continuación del juicio en el estado en que se encuentre.

Si en razón de la cuantía del asunto, la opinión de la Procuraduría General de la República es necesaria, ésta la va a emitir dentro de los treinta (30) días continuos siguientes al recibo del expediente, pero su opinión, aunque obligatoria, no es vinculante. Si la Procuraduría General de la República no emite su opinión tempestivamente, entonces esta omisión se considerará como aceptación para llevar a cabo la transacción (artículo 317 del Código Orgánico Tributario).

Cuando la Administración Tributaria considera procedente la transacción propuesta, va a redactar el acuerdo correspondiente y lo comunicará al interesado, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al recibimiento de la opinión de la Procuraduría General de la República, o al vencimiento del lapso previsto para que dicho organismo emita su opinión. El interesado debe responder por escrito a la Administración Tributaria, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, si se acoge al acuerdo comunicado o lo rechaza. En caso de que el acuerdo no fuese aceptado por

Brewer-Carías. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Católica Andrés Bello, No. 2, Caracas, 2020.

el interesado, el tribunal debe ordenar la continuación del juicio en el estado en que se encuentre (artículo 318 del Código Orgánico Tributario).

Si el acuerdo es finalmente aceptado por ambas partes, éstas deben suscribirlo y solicitar su homologación al tribunal de la causa. Una vez homologada la transacción, finaliza el juicio (artículo 319 del Código Orgánico Tributario). La transacción homologada tiene la fuerza de la cosa juzgada (artículo 314, *ejusdem*).

c) La perención de la instancia en el proceso contencioso tributario

(c.1) Generalidades

Las leyes adjetivas en general exigen de los sujetos intervinientes en el proceso, en especial de aquel que lo instaura, una conducta activa, dirigida hacia la realización de todos los actos que componen el *iter* procesal y que conducen, finalmente, a la sentencia. Esta conducta activa es el *impulso procesal*, esto es la actividad que tiende a obtener el progresivo movimiento de la relación procesal hacia el fin, o sea, hacia la decisión de la *litis*.

Ocurre sin embargo que, en algunas ocasiones, las partes no impulsan el proceso, es decir, no llevan a cabo ningún acto procesalmente relevante para instar a la continuación normal del mismo, dejándolo así en suspenso. Esta inercia de las partes, voluntaria o no, es inconveniente pues atenta contra la seguridad jurídica, dispendia los recursos de la administración de justicia y recarga indebidamente el trabajo de la misma.

Con el objeto de impedir los perniciosos efectos de estas paralizaciones del proceso, imputables a los sujetos procesales, las leyes adjetivas han arbitrado un mecanismo que pone fin al mismo: *la perención de la instancia*.

En este sentido se ha señalado que la definición de esta institución deriva de su propia etimología, pues perención proviene de *perimere*, *peremptum*, que significa extinguir⁷⁵⁵; o sea, *extinguir la instancia*.

Por su parte, la instancia, en su acepción común, ha sido definida como requerimiento, petitorio, solicitud. También suele aludirse a la instancia como sinónimo del ejercicio de la acción. Pero la definición que nos interesa es la más técnica, esto es, aquella según la cual la instancia comprende cada una de las etapas del proceso que van desde la interposición de la acción hasta la primera sentencia definitiva o desde la apelación hasta la sentencia que decide el recurso interpuesto. Enseña el maestro COUTURE⁷⁵⁶ que entre la instancia y el proceso existe la relación del todo a

⁷⁵⁵ Cf. S CSJ/SCC 28 de junio de 1995.

⁷⁵⁶ COUTURE, E. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. DEPALMA, Buenos Aires, 1981, p. 169 y ss.

la parte, siendo el último comprensivo de la primera, desde que el proceso se descompone en varias instancias.⁷⁵⁷

En el caso de la perención, cuando el legislador se refiere a la instancia, ha querido sin duda aludir al grado del proceso que se inicia con la interposición de la acción hasta la sentencia definitiva. La perención de la instancia entonces equivale aquí a la extinción del proceso.

Así pues, la perención no es más que el fenecimiento del proceso por virtud del transcurso de un lapso establecido por el legislador, durante el cual las partes no han cumplido con su carga de impulsarlo, esto es, no han ejecutado ningún acto procesal jurídicamente relevante que procure la continuidad y el desarrollo normal de la instancia.

El fundamento de la perención, como antes se ha anotado, se entroniza en principios de política procesal, por cuanto la seguridad jurídica necesaria para una convivencia civilizada exige que los procesos en los cuales los justiciables discuten pretensiones opuestas, se decidan con prontitud, dándose la razón a quien procesalmente la tenga, y manteniendo la tranquilidad en el ejercicio de los derechos a través del sistema de la cosa juzgada formal y material. En este sentido, la perención impide que quien instaura un juicio, se desentienda de él, manteniendo en vilo a su contrincante durante un plazo indefinido.

El profesor ÁLVARO BADELL MADRID considera que la perención es una *sanción* (procesal) y que por esa razón, deben aplicarse los límites constitucionales que delimitan el poder de previsión e imposición de sanciones, señalando además que: “Partiendo de la premisa de que se trata de una institución de naturaleza sancionatoria, consideramos que la interpretación y aplicación de las normas que la regulan debe ser taxativa y restrictiva, ya que sólo podrían sancionarse a las partes en los casos expresamente tipificados en las normas correspondientes de ocurrir las situaciones fácticas que la hacen procedente.”⁷⁵⁸

La ley venezolana, inspirada en el principio de celeridad procesal, ha querido siempre que los juicios iniciados terminen en el menor término posible y para ello la perención de la instancia se erige como una sanción contra la negligencia de los litigantes en llevar el juicio hasta su pronta y definitiva conclusión.

El Código Orgánico Tributario dispone en su artículo 292 del Código Orgánico Tributario, que la instancia se extinguirá por el transcurso de un (1) año sin haberse ejecutado ningún acto de procedimiento y señala además que la inactividad del Juez, después de vista la causa, no producirá la perención.

⁷⁵⁷ Este concepto ha sido acogido por la jurisprudencia patria, conforme puede apreciarse de sentencia de la SCC/CSJ del 07 de junio de 1995, caso: *Inmobiliaria S-1 vs. Agencia de Viajes Damasco*, bajo la ponencia del Magistrado Dr. Aníbal Rueda.

⁷⁵⁸ BADELL MADRID, A. “La perención de la instancia. Nuevas tendencias jurisprudenciales.” *Estudios de Derecho Procesal. Libro Homenaje a Humberto Cuenca*. Fernando Parra Aranguren Editor. Tribunal Supremo de Justicia. Caracas, 2002, Colección Libros Homenaje No. 6, p. 37.

La profesora ELVIRA DUPOUY MENDOZA explica que: "...para que se produzca la perención es necesario que concurren ciertas condiciones: a) La existencia de una instancia, entendida ésta como toda pretensión que se haga valer en juicio, la existencia de una litis. En el mismo orden de ideas una causa en curso supone la citación del demandado, esto es, que las partes estén a derecho, requisito según la doctrina procesal moderna para que exista la relación jurídica procesal. Esto aplica también en materia contencioso tributaria, con las particularidades propias de la misma, conforme a lo establecido en el Código Orgánico Tributario (...) b) La voluntaria inactividad procesal de las partes, no justificada por impedimentos legales o de hecho. Esta inactividad (elemento objetivo) consiste en la falta de realización de actos de procedimiento por las partes en forma voluntaria (elemento subjetivo). En este sentido la perención es susceptible de interrupción, mediante la realización de actos de procedimiento, entendidos éstos como aquellos que insten a la continuación de la causa, con la finalidad de obtener una decisión sobre el asunto controvertido (...) c) El transcurso del plazo establecido por la Ley (elemento temporal). Que en el caso del proceso contencioso tributario es de un (1) año, conforme a la norma antes indicada."⁷⁵⁹

La jurisprudencia, por su parte, ha establecido lo siguiente: "...esta Alzada indicó en la sentencia No. 01256 de fecha 13 de agosto de 2009, caso: *Smith Internacional de Venezuela, C.A.*, criterio ratificado, entre otros, en los fallos de esta Sala Nros. 00197, 00162, 00562, 00659, 00150, 00149 y 01475, de fechas 4 de marzo de 2010, 9 de febrero de 2011, 29 de mayo de 2013, 7 de mayo de 2014, 25 de febrero de 2015, 18 de febrero de 2016 y 15 de diciembre de 2016, casos: *El Wiljor*; *MMC Automotriz de Venezuela, S.A.*; *Toyota de Venezuela, C.A.*; *Best Motors, C.A.*; *Grupo 25964, C.A.* y *Grupo 22869, C.A.*, *Bingo Copacabana, C.A.* y *Toyota de Venezuela, C.A.*, respectivamente, que en el ámbito tributario para que opere la figura de la perención, es necesaria la concurrencia de ciertos requisitos, a saber: (i) la paralización de la causa por más de un (1) año, debiendo contarse dicho término a partir de la fecha cuando se haya cumplido el último acto del procedimiento, el cual una vez transcurrido el Tribunal podrá sin más trámites declarar consumada la perención, sea de oficio o a solicitud de parte interesada; y (ii) la falta de realización de actos de procedimiento por las partes, pues el único límite impuesto por la norma en referencia, es que se haya dicho "*Vistos*", en cuyo caso no existirá inactividad de las partes."⁷⁶⁰

Así pues, al igual que ocurre en el proceso ordinario, en el contencioso tributario la inactividad de los sujetos que intervienen en la relación procesal, por el término de un año, conduce a que el proceso fenezca en forma *anormal*, es decir, antes de que se produzca el acto ordinariamente idóneo para ponerle fin que es la senten-

⁷⁵⁹ DUPOUY MENDOZA, E. "Convenimiento, perención y desistimiento en el Proceso Contencioso Tributario". *El Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales*. FUNEDA-AVDT, Caracas, 2004, T. I, pp. 159-162.

⁷⁶⁰ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00147 del 7 de marzo de 2017, caso: *Mabe de Venezuela, C.A.*

cia. Se trata de una institución procesal de relevancia negativa que opera como sanción al comportamiento negligente de las partes en el proceso que, por su inactividad, por su falta de impulso procesal, lo mantiene inerte más allá del término legalmente establecido.⁷⁶¹

Pero examinemos de seguidas, en atención a los términos en que ha sido redactada la norma precedentemente transcrita, qué es exactamente lo que se extingue, cómo se extingue y a partir de qué momento.

(c.2) *La instancia*

De acuerdo con los términos expresos del artículo 292 del Código Orgánico Tributario, al operar la perención lo que se extingue es la *instancia*. Al referirse a la instancia, el Código alude a que la inercia de los sujetos procesales extingue el *proceso*, mas no necesariamente la *acción*.

in embargo, en el proceso contencioso tributario *la perención lleva consigo, ordinariamente, la pérdida de la acción*. En efecto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 288 del Código Orgánico Tributario, el lapso para interponer la acción contencioso tributaria 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 o de la notificación de la resolución que decidió expresamente el mencionado recurso.

Así pues, en el proceso que nos ocupa, el ejercicio de la acción está sujeto a un plazo de caducidad, vale decir, al transcurso de un lapso que corre fatalmente, en forma ininterrumpida y que además es improrrogable y de orden público. Lo expuesto nos permite afirmar que cuando la acción es intentada tempestivamente y se inicia el proceso contencioso tributario, el plazo de veinticinco días continúa su curso, no se detiene como consecuencia del ejercicio de dicha acción, hasta que culmina.

Entonces, cuando la perención acaece conforme lo dispuesto en el artículo 292 del Código Orgánico Tributario, es absolutamente seguro que el plazo de veinticinco días ha culminado ya y, por ende, el lapso para intentar la acción habrá caducado, con lo cual la inactividad de las partes no sólo habrá extinguido la instancia, sino también, y por vía de consecuencia, la acción.

(c.3) *Extinción de pleno derecho*

De la norma citada se ha extraído que la inercia de los sujetos procesales por más de un año, extingue la instancia de pleno derecho, es decir, que la perención opera *ex lege*, pudiendo ser alegada por la parte o decretada de oficio por el juez, previa la constatación de los presupuestos necesarios para su procedencia y de que no se discute en el proceso la violación de una norma de orden público, en cuyo

⁷⁶¹ Cf. S. CSJ/SPA, 21 de marzo de 1990, consultada en la *Revista de Derecho Público*, No. 42, EJV, Caracas, p. 139.

caso, como se verá más adelante, aunque el proceso fenezca, el acto de la Administración Tributaria no puede adquirir firmeza y podrá ser impugnado en cualquier momento.

La doctrina clásica del Derecho Procesal venezolano representada fundamentalmente por el maestro BORJAS, interpretaron que la perención se verificaba *ipso iure* y que, por lo tanto, no era necesaria su declaratoria.

Sin embargo, la jurisprudencia ha considerado que para que la perención obre sus efectos debe ser declarada por el tribunal y que por tanto la expresión contenida en el artículo 269 de Código de Procedimiento Civil “se verifica de derecho”, significa que los efectos de la extinción del proceso se retrotraen a la fecha en que se consumó el lapso necesario para que perima la instancia.⁷⁶²

(c.4) *Acto de procedimiento*

Según el texto del artículo 292 del Código de Procedimiento Civil, el punto de partida para computar el término de un año en el cual los sujetos procesales permanecen inactivos es el último *acto de procedimiento*.

Sobre este concepto hubo alguna confusión en el pasado, y a muchas veces la jurisprudencia fue contradictoria, realizando interpretaciones que no se compadecen con la significación técnico-procesal del concepto. Así, por ejemplo, se ha dicho que acto de procedimiento es aquél en el cual la parte interesada puede tener intervención o que, en todo caso, tenga la posibilidad de realizar alguna actuación.⁷⁶³

En nuestro criterio, esta apreciación no es del todo correcta pues no necesariamente el acto de procedimiento es aquél en el que intervenga *la parte interesada* desde que, por ejemplo, el juez también puede ejecutar actos procesales jurídicamente relevantes.⁷⁶⁴

La doctrina clásica italiana del Derecho Procesal, encabezada por el maestro CHIOVENDA, ofrece la definición correcta de acto de procedimiento, señalando al respecto que son actos jurídicos procesales los que tienen importancia jurídica respecto de la relación procesal, o sea los actos que tienen por consecuencia inmediata la constitución, conservación, desarrollo, modificación o definición de una relación procesal. Pueden proceder de cualquiera de los sujetos de la relación, esto es: i) actos de parte y ii) actos de los órganos jurisdiccionales.

⁷⁶² Cf. S. CSJ/SCC, 24 de mayo de 1995, caso: *Sociedad Financiera FINALVEN*, bajo la ponencia del Magistrado Dr. Alirio Abreu Burelli.

⁷⁶³ Cf. S. CPCA, 09 de octubre de 1990.

⁷⁶⁴ Cf. S. CSJ/SPA, 17 de abril de 1991, con ponencia del Magistrado Conjuez Dr. Alejandro Osorio y de la misma Corte del 17 de enero de 1995, bajo la ponencia de la Magistrado Conjuez Dra. Ilse Van der Velde.

No es preciso, por tanto, según apunta el maestro CHIOVENDA, para que exista acto procesal, que el acto sea dirigido necesariamente a la otra parte o llevado a su noticia y es un error también limitar el concepto de acto de procedimiento a los actos de parte.⁷⁶⁵

LIEBMAN, por su parte, expresa que los actos procesales son actos de los sujetos del proceso y que se distinguen por eso en actos del órgano jurisdiccional y actos de las partes, pero que los sujetos del proceso deben entenderse, a este respecto, en un sentido un tanto amplio, por lo cual son actos procesales no sólo los actos de las partes principales y los del juez, sino también los de los órganos menores, como son el secretario y el oficial judicial (alguacil en nuestro derecho), y de los auxiliares del juez, como son el consultor técnico (experto) y el custodio (depositario)⁷⁶⁶. Para CARNELUTTI por su parte, el acto procesal es una especie de acto jurídico, denotado por el carácter procesal del cambio jurídico en que se resuelve la juridicidad del hecho y que para establecer la cualidad procesal de un acto jurídico es necesario determinar si es o no procesal la relación que resulta constituida, sustituida o modificada por el acto, por lo que la procesalidad del acto no se debe a su cumplimiento en el proceso sino a su valer para el proceso⁷⁶⁷.

En la doctrina hispanoamericana, COUTURE⁷⁶⁸ afirma que por acto procesal se entiende el acto jurídico emanado de las partes, de los agentes de la jurisdicción o aun de terceros ligados al proceso, susceptible de crear, modificar o extinguir efectos procesales.

La jurisprudencia patria, en cambio, siguiendo a CUENCA, ata el concepto de acto de procedimiento al de impulso procesal. Ha dicho la Corte al respecto, lo siguiente:

“Para el maestro Humberto Cuenca ’...no todas las actividades de la relación son actos procesales, ya que...para que revistan este carácter es indispensable que influyan directamente en ella...No son actos los preparativos para introducir la demanda, como la solicitud de la copia certificada de un documento...desde este punto de vista el acto procesal tiene la misma finalidad del proceso en general: ascender, marchar hacia adelante. Por tanto, no es acto procesal aquél que mantiene la relación en un mismo estado, que la estanca o la detiene, sin ponerla a marchar, como la simple expedición de una copia certificada...el acto procesal contiene dos elementos: a) Subjetivo, el uno, caracterizado por la manifestación de voluntad contenida en el acto de avanzar, de poner en marcha la relación, y b) Objetivo, el otro, que es el avance del proceso, mediante aquella manifestación de una etapa a otra... (...)

⁷⁶⁵ CHIOVENDA, G. *Principios de Derecho Procesal Civil*. Instituto Editorial Reus, Madrid, 1977, Tomo II, p. 244.

⁷⁶⁶ LIEBMAN, E. T. *O.c.* p. 166 y ss.

⁷⁶⁷ CARNELUTTI, F. *Istituzioni del processo civile italiano*. Foro Italiano, Roma, 1956, quinta edizione emendata ed aggionarta. Vol. I, p. 425.

⁷⁶⁸ COUTURE, E. *O.c.* p. 201.

En este orden de ideas puede decirse que el proceso está constituido por el desarrollo sucesivo de una serie de actos, de los cuales, los que impulsan el proceso son los que hacen que éste marche hacia adelante. Esas actividades, que son procesales, las distribuye el legislador en el espacio y en el tiempo, en una serie de momentos, situaciones, etapas, que tienden al mismo fin, la cosa juzgada⁷⁶⁹

En nuestro criterio, el acto procesal y el impulso procesal son dos conceptos distintos, sobre cuyo alcance y contenido hemos abundado en otra parte⁷⁷⁰. Baste acotar sí, que no todo acto procesal lleva consigo el impulso del proceso, pero todo impulso del proceso se verifica a través de actos procesales.

Permítansenos algunos ejemplos para aclarar el anterior enunciado: la sentencia de última instancia contra la cual no quepa recurso alguno obviamente no impulsa el proceso hacia adelante, pues lo culmina y, sin embargo, no por ello puede quitársele la incuestionable condición de acto procesal, por antonomasia, del juez. La decisión que ordena la reposición de la causa tampoco impulsa el proceso, mas bien lo hace retroceder, y sin embargo estamos igualmente frente a un acto procesal. Un auto para mejor proveer tampoco impulsa el proceso hacia adelante, antes bien lo detiene mientras se realizan las diligencias procesales *ex officio*, y no obstante ello es un acto procesal, que tiende al desarrollo de la relación procesal.

El desistimiento del procedimiento claramente no impulsa el proceso, pero sin duda se materializa a través de un acto procesal porque declara la voluntad del actor de extinguir la relación procesal. La sucesión procesal no es un acto de impulso del proceso, pero sin duda es un acto procesal puesto que modifica la relación procesal. De otra parte, una simple diligencia instando al juez a que decida una incidencia interlocutoria, es en nuestro criterio una manifestación de impulso procesal, y por ello es sin duda un acto procesal desde que tiende hacia la conservación de la relación procesal.

Los ejemplos son numerosos, pero los expuestos sirven suficientemente para demostrar que las afirmaciones contenidas en la sentencia citada no son del todo ciertas y que, en consecuencia, la caracterización del acto de procedimiento, nada tiene que ver con la exigencia de que se impulse el proceso.

Conforme a todo lo expuesto, el plazo de un año para que se consuma la extinción del proceso por perención debe contarse desde el último acto jurídicamente relevante al proceso, realizado por cualquiera de los sujetos procesales, dentro o fuera de él, y que tenga por consecuencia la constitución, conservación, desarrollo, modificación o definición de la relación procesal.

⁷⁶⁹ Cf. S. CSJ/SCC, 01 de junio de 1994, bajo la ponencia del Magistrado Dr. Aníbal Rueda.

⁷⁷⁰ FRAGA PITTALUGA, L. *La terminación...cit.*

(c.5) Cómputo

Sobre la forma como debe computarse el plazo para que se consume la perención, corresponde aplicar lo establecido en el artículo 10.1 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual: “Los plazos por años o meses serán continuos y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo. El lapso que se cumpla en un día que carezca el mes, se entenderá vencido el último día de ese mes.” El *dies a quo* debe excluirse del cómputo conforme a la regla establecida en el artículo 199 del Código de Procedimiento Civil.

En el caso que nos ocupa, el lapso de un año se inicia el día siguiente al último acto de procedimiento llevado a cabo por los sujetos procesales y concluye el día equivalente del año siguiente. Se incluyen en este cómputo, como es lógico, todos los días del calendario, sean o no de despacho, hábiles o inhábiles, feriados o no.

Se ha discutido desde cuándo puede estimarse iniciado el proceso contencioso tributario, a los fines de que comience a transcurrir el plazo para que se consume la perención. En tal sentido, la jurisprudencia ha dicho que la perención puede oponerse en cualquier estado y grado de las causas tributarias, desde que la acción es admitida y hasta que se dice vistos.⁷⁷¹

(c.6) Actos interruptivos

Comoquiera que el presupuesto fundamental para que se verifique la perención, es que durante un año las partes no hayan realizado en el proceso ningún acto de procedimiento, son justamente estos actos los únicos capaces de interrumpir el curso de la misma.

La propia confusión que existe en torno a la definición de los actos de procedimiento ha provocado una suerte de casuismo en la apreciación de cuándo se está en presencia de un acto procesal capaz de interrumpir la perención.

En nuestro criterio, la gravedad que la perención de la instancia comporta en el proceso contencioso tributario, representada nada menos y nada más que por la imposibilidad de accionar nuevamente contra el acto originalmente impugnado, en virtud de la caducidad del plazo a que está sometida esta acción, aconseja interpretar *ampliamente* el concepto de acto de procedimiento, sin que ello signifique relajar los perfiles fundamentales del concepto.

(c.7.) Acto que declara la perención

En nuestro criterio, no cabe duda que el acto que declara la perención es una sentencia, pero *interlocutoria con fuerza de definitiva*, como acertadamente lo afirma el profesor RENGEL ROMBERG.⁷⁷²

⁷⁷¹ Cf. S. TJS/SC, No. 416 del 28 de abril de 2009, caso: *Carlos Vecchio y otros*

⁷⁷² RENGEL ROMBERG, A. *O.c.*. T. II, p. 269.

En el caso que nos ocupa, aunque la decisión que declara la perención no resuelve la *litis*, su efecto es poner fin al proceso y, en el caso del proceso contencioso tributario, incluso a la acción, de tal suerte que, en sana lógica, no puede considerarse que un pronunciamiento tan grave y trascendental para las partes, tenga el carácter de un simple auto de mera sustanciación.

El aserto precedente se basa en el texto expreso del artículo 270 del Código de Procedimiento Civil, el cual establece que la perención "...Puede declararse de oficio por el tribunal y *la sentencia que la declare*, en cualquiera de los casos del artículo 267, es apelable libremente" (Subrayado y cursivas nuestras).

Como se advierte, el legislador asume sin equívocos que el acto que declara la perención de la instancia es una sentencia y tal situación es absolutamente trasladable al proceso contencioso tributario, no sólo por la remisión instrumental que hace el Código Orgánico Tributario al Código de Procedimiento Civil, sino porque se trata de un aspecto íntimamente vinculado a conceptos fundamentales del Derecho Procesal cuya recepción en el Derecho Procesal Tributario, no admite dudas.

En este sentido la jurisprudencia ha establecido lo siguiente:

"la Sala niega tal pedimento porque juzga, conforme a doctrina y jurisprudencia procesal reiterada, que la declaratoria de perención es una interlocutoria que tiene el carácter de sentencia definitiva; y además en este caso es una decisión adoptada en alzada, que como tal produce el efecto de dejar definitivamente firme la sentencia apelada, la cual por tanto adquiere fuerza de cosa juzgada; y en consecuencia no es una decisión revocable por contrario imperio, como las contempladas en el artículo 164 del Código de Procedimiento Civil que invoca el solicitante, equivalente al 252 del Código de Procedimiento Civil vigente".⁷⁷³

Tratándose de una decisión interlocutoria con fuerza de definitiva, la misma sería apelable libremente como lo predica el artículo 305 del Código Orgánico Tributario en concordancia con el artículo 269 del Código de Procedimiento Civil, dentro de un lapso de ocho (8) días de despacho siguiéndose el procedimiento establecido en la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Imperan en este caso los mismos límites en cuanto a la apelabilidad de la sentencia de fondo, según la cuantía del proceso, a los cuales ya nos referimos.

(c.8) Perención e interés público

Como ha quedado expuesto a lo largo de estas líneas, la consecuencia de que las partes no realicen ningún acto de procedimiento durante un año en el proceso contencioso tributario, es que la causa perime; pero sucede que en este proceso, como se anotó *supra*, la perención tiene una consecuencia mucho más grave que la simple extinción de la instancia y es que estando el llamado *recurso contencioso*

⁷⁷³ Cf. Auto CSJ/SPA/ E.T, 10 de junio de 1992, caso: *International Petroleum (Venezuela) Ltd*.

tributario sujeto a un lapso de *caducidad* para su interposición, el mismo sigue corriendo aun cuando el recurso se haya intentado, vale decir, que justamente por ser un lapso de caducidad no se interrumpe. Así, cuando se declara la perención de la instancia, la caducidad de la acción ha operado, o sea, que no sólo se extingue la instancia sino también la acción.

Ahora bien, tan grave consecuencia ha sido ponderada con miras a lo que, fundamentalmente, es objeto de control dentro del proceso contencioso tributario y es por ello que se reconoce que los tribunales integrantes de la jurisdicción contencioso administrativa (general y especial) cuentan con una facultad excepcional que le permite, aun transcurrido el lapso de un año desde la fecha de la última actuación de las partes en el procedimiento, seguir conociendo de la causa, siempre y cuando se hubiere denunciado la violación de normas de orden público.⁷⁷⁴

Sin embargo, ha tocado a la jurisprudencia delimitar cuándo estamos frente a una norma de orden público que habilite al juez contencioso para seguir conociendo de la causa, en principio perimida. En tal sentido se ha dicho, por ejemplo, que no toda norma constitucional es de orden público y que, en cambio, una norma de rango legal u sublegal sí podría ser calificada como tal, destacando que lo importante para su identificación no es la ubicación de la norma en un texto determinado -ni siquiera cuando se trate del que se erige como sustento de todo el ordenamiento jurídico- sino el interés indudable que existe en su mantenimiento que impide que la simple actuación particular pueda dejarlos de lado⁷⁷⁵.

Corresponde entonces al juez realizar una *summaria cognitio* del caso para precisar, no sólo la denuncia de violación de una norma de orden público, pues ello en nuestro criterio no bastaría para continuar conociendo de la causa perimida, sino también para advertir la existencia de una duda razonable o riesgo mediato de que tal violación efectivamente se haya producido.

Obviamente, aunque la ley no lo diga, la decisión de continuar conociendo un proceso perimido, debe producirse mediante un auto motivado, en el cual se expresen con claridad las razones que obligan al juez a actuar de esa forma, y ello es así porque la perención también responde a la protección de un interés público, representado en la evitación de que los juicios se prolonguen indebidamente, que no se mantenga en suspenso la estabilidad del acto administrativo y que se descongestione la administración de justicia de causas que han sido negligentemente abandonadas.

En todo caso, aunque el proceso contencioso tributario se extinga, el acto administrativo violatorio de normas de orden público no puede adquirir firmeza, y por

⁷⁷⁴ Cf. S CSJ/SPA, 30 de junio 1994, bajo la ponencia del Magistrado Dr. Humberto La Roche, caso Andrés Sánchez Tabares y otros contra la Contraloría General de la República. En igual sentido sentencia de la CSJ/SPA del 04 de noviembre 1982 (*RDP* No. 12, p. 175).

⁷⁷⁵ Cf. CSJ/SPA, 30.06.94, consultada en original.

ello, sería revisable en cualquier tiempo. Pero aquí deben desecharse las decisiones en *serie* en las cuales se declara perimida una instancia sin razonar mayormente sobre la existencia o no de violaciones a normas de orden público, lo cual puede atentar gravemente contra el derecho de los administrados a obtener una tutela judicial efectiva, y los intereses enarbolados por la Administración, que no consisten en mantener a ultranza la estabilidad de sus manifestaciones de voluntad, sino que éstas se dicten con absoluto apego al principio de legalidad, en todos los elementos configuradores del acto, sobre todo en el ámbito tributario en el cual los actos administrativos envuelven un contenido normalmente gravoso y muchas veces sancionatorio.

(c.9) *Perención vista la causa*

La perención es una sanción a la inactividad de las partes y esa inactividad sólo puede ser castigada cuando las partes aún pueden actuar en el proceso. La última actuación procesal de las partes son los informes judiciales o las observaciones a éstos, luego la causa entra automáticamente en estado de sentencia y a partir de allí, las partes sólo pueden esperar la decisión respectiva. En este sentido, el artículo 292 del Código Orgánico Tributario es bastante claro al establecer: “La inactividad del Juez, después de vista la causa, no producirá la perención.”

Esta norma pareciera innecesaria, pero no lo es, pues ya en una oportunidad la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, dictó una decisión insólita a partir de la cual comenzaron a declararse perenciones de la instancia después de que el juicio estaba en estado de sentencia. Esa decisión realmente inexplicable del 13 de febrero de 2001, en el caso: *Molinos San Cristóbal*, la Sala dijo lo siguiente:

“(…) De manera, pues, que a los efectos de declarar la perención en un procedimiento que se tramite ante el Tribunal Supremo, no puede tenerse el artículo 267 del Código de Procedimiento Civil, como norma de preferente aplicación y por tanto ha de concluirse que adquieren su pleno valor las reglas sobre la materia estatuidas en el artículo 86; conforme a cuya lectura aparece como obligada conclusión, que basta para que opere la perención, independientemente del estado en que se encuentre, que la causa haya permanecido paralizada por más de un año, debiendo contarse dicho término a partir de la fecha en que se haya efectuado el último acto del procedimiento, transcurrido el cual, la Sala, sin más trámites, declarará consumada la perención de oficio o a instancia de parte. Se trata, así, del simple cumplimiento de una condición objetiva, independiente por tanto de la voluntad de las partes, es decir, no atribuible a motivos que le son imputables, y consistente en el solo transcurso del tiempo de un año de inactividad para la procedencia de la perención. Ello refleja la verdadera intención del legislador ya plasmada en anterior decisión de esta Sala (Vid. caso: CEBRA, S.A. del 14 de julio de 1983), no sólo de evitar que los litigios se prolonguen indefinidamente, así como el exonerar a los Tribunales, después de un prolongado período de inactividad procesal, del deber de dictar nuevas providencias en casos presuntamente abandonados por los litigantes. Se tuvo también en cuenta la necesidad de eliminar la incertidumbre acerca de la firmeza

de los actos del Poder Público, los cuales pudieren ser objeto de impugnación por inconstitucionalidad o ilegalidad ante el Supremo Tribunal o ante los demás órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa. Tal criterio, además, es conclusión obligada del análisis de los efectos que el artículo 87 eiusdem atribuye al desistimiento de la apelación o a la perención de la instancia, negando firmeza a la sentencia o al acto recurrido, cuando se violen normas de orden público y por disposición de la Ley corresponda a la Sala, el control de la legalidad de la decisión o acto impugnado. Así, declarada la perención en el juicio, el efecto se limita a la extinción del proceso privándose de firmeza al acto recurrido cuando se vulnera el orden público, y su control por Ley, corresponda a este Alto Tribunal; por tanto, quienes tengan interés personal, legítimo y directo pueden proponer nuevamente la demanda conforme a los supuestos y mediante los mecanismos legalmente establecidos. Por último, esta interpretación es en un todo coherente con el resto del texto de la Ley bajo examen, por cuanto no contradice el artículo 96 eiusdem, que dispone: (...). En efecto, cuando la norma transcrita establece que la ‘última actuación de las partes’ en el juicio son los informes, se está refiriendo según el significado de las palabras empleadas y su conexión entre sí a que no se permite a los litigantes después de informes traer nuevos alegatos o pruebas; sin que ello implique un impedimento para seguir cuando en juicio, en la forma de impulsar el procedimiento hasta se definitiva conclusión con el fallo respectivo. De ahí que no están las partes exceptuadas de actuación en juicio una vez consignados los informes, como pudiera derivarse de una errónea interpretación literal del texto. Por el contrario, como ha quedado puesto de manifiesto la inactividad de las partes en el juicio, aun después de la oportunidad fijada para informes y de vistos, conforme al texto normativo especial que reglamenta los procedimientos que se ventilan ante este Supremo Tribunal, evidencia un abandono del caso que no puede justificar la incertidumbre creada respecto a la firmeza de determinado acto del Poder Público.”

Una de las decisiones dictadas a partir de este nefasto precedente fue sometida a *revisión constitucional* ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, y como no podía ser de otra forma, la sentencia fue anulada; pero entonces, sorprendentemente, surgió de allí una teoría aún más rebuscada, una construcción jurisprudencial totalmente artificiosa que permite declarar el decaimiento de la acción por la *pérdida del interés procesal*.⁷⁷⁶

Al respecto, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia No. 416 del 28 de abril de 2009, caso: *Carlos Vecchio y otros*, al referirse a la pérdida del interés procesal ha dicho lo siguiente lo siguiente:

⁷⁷⁶ Sobre el tema, consúltese: DÍAZ, V. “Perención de la instancia y pérdida del interés procesal en el contencioso tributario. Un estudio jurisprudencial de la cuestión.” 30 *Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2012.

“... El derecho de acceso a los órganos de administración de justicia, previsto en el artículo 26 de la Constitución, se ejerce mediante la acción cuyo ejercicio se concreta en la proposición de la demanda y la realización de los actos necesarios para el debido impulso del proceso. El requisito del interés procesal como elemento de la acción deviene de la esfera del derecho individual que ostenta el solicitante, que le permite la elevación de la infracción constitucional o legal ante los órganos de administración de justicia. No es una abstracción para el particular que lo invoca mientras que puede ser una abstracción para el resto de la colectividad. Tal presupuesto procesal se entiende como requisito de un acto procesal cuya ausencia imposibilita el examen de la pretensión.

El interés procesal surge así de la necesidad que tiene una persona, por una circunstancia o situación real en que se encuentra, de acudir a la vía judicial para que se le reconozca un derecho y se le evite un daño injusto, personal o colectivo (Cfr. Sentencia No. 686 del 2 de abril de 2002, caso: ‘MT1 (Arv) Carlos José Moncada’).

El interés procesal ha de manifestarse en la demanda o solicitud y mantenerse a lo largo del proceso, ya que la pérdida del interés procesal se traduce en el decaimiento y extinción de la acción. Como un requisito que es de la acción, ante la constatación de esa falta de interés, ella puede ser declarada de oficio, ya que no hay razón para que se movilice el órgano jurisdiccional, si la acción no existe. (vid. Sentencia de esta Sala No. 256 del 1 de junio de 2001, caso: ‘Fran Valero González y Milena Portillo Manosalva de Valero’).

En tal sentido, la Sala ha dejado sentado que la presunción de pérdida del interés procesal puede darse en dos casos de inactividad: antes de la admisión de la demanda o después de que la causa ha entrado en estado de sentencia. En el resto de los casos, es decir, entre la admisión y la oportunidad en que se dice ‘vistos’ y comienza el lapso para decidir la causa, la inactividad produciría la perención de la instancia...”. (Destacado de esta Sala).

De acuerdo con esta decisión, la pérdida del interés procesal puede ser declarada cuando la inactividad procesal se produce: *i)* antes de la admisión; o *ii)* después que la causa entre en estado de sentencia, es decir, este subterfugio creado para desembarazarse de la potestad-deber de administrar justicia, se aplica justo en las etapas procesales en las cuales no es posible la perención.⁷⁷⁷

⁷⁷⁷ Cf. entre otras, Ss. TSJ/SPA Nos. 00781, 00193, 00271 y 00826 de fechas 28 de julio de 2010, 10 de febrero, 2 de marzo y 22 de junio de 2011, casos: *Corporación Raymiven Internacional, C.A., Inversiones La Planicie, C.A., Resimon, C.A. y Federación de Cooperativas de Transporte de Venezuela*, respectivamente; así como las decisiones del TSJ/SC Nos. 667, 668, 922 y 1274 de fechas 12 de mayo de 2011 las dos primeras, 8 de junio y 26 de julio de 2011 las dos últimas, casos: *Marco Aurelio Quiñones Gómez y Gabriel Alejandro Alfonso Romero, Carlos Vecchio, Elie Habilian Dumaty FEDECÁMARAS*, respectivamente).

La única protección que tiene el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva es que al verificarse la supuesta falta de interés procesal, el juez de la causa debe requerir al accionante que manifieste su interés en continuar con el proceso y obtener sentencia.⁷⁷⁸

En definitiva, esta peculiar construcción pretoriana es un premio para los jueces que violan su potestad-deber de administrar justicia, al no dictar sentencias dentro de los lapsos legalmente establecidos. La única consecuencia gravosa de esta gravísima omisión la soporta, además, el justiciable.

⁷⁷⁸ Cf. Ss. TSJ/SC Nos. 4618, 4623, 4622, 4629 y 641, las cuatro primeras de fecha 14 de diciembre de 2005 y la última del 21 de marzo de 2006, casos: *The News Café & Bar C.A.*; *Milagros Sánchez de López*; *Agropecuaria Framar, C.A.*; *Enrique Pietro Silva* y *Oscar Vila Masot*, respectivamente.

CAPÍTULO TERCERO

LA TUTELA CAUTELAR

En 1921 el maestro italiano Giuseppe Chiovenda expresó que el tiempo necesario para tener razón, no debe convertirse en un daño para quien tiene la razón.⁷⁷⁹ Con esta extraordinaria frase, lacónica pero contundente, el legendario profesor de la Universidad de Roma ubicó el asunto de la eficacia de la justicia en su justo lugar, pues como ha expresado CHINCHILLA MARÍN⁷⁸⁰, no hace falta ser un especialista en derecho para saber que dicha eficacia depende en gran parte de la rapidez con que se otorgue la justicia, mientras que también es evidente que la realización de un proceso rodeado de todas las garantías debidas, requiere tiempo. Como se ha dicho pues: *Justicia retardada es justicia denegada*.

En nuestro país, como en muchos otros, la justicia es lenta y por consiguiente en muchas ocasiones resulta completamente *ineficaz*. Esta ineficacia se asocia al concepto de *oportunidad* porque la duración excesiva del juicio puede suponer para quien reclama un derecho subjetivo el riesgo de la desaparición del mismo y para quien pretende proteger un derecho, una situación jurídica consolidada o un interés legítimo que ya posee, la causación de daños irreparables o de difícil reparación por la sentencia definitiva. La mejor sentencia del mundo es un simple legajo de papeles sin la más mínima utilidad, si el derecho, la situación jurídica o el interés declarado o confirmado, ha perecido irremediamente cuando aquélla es dictada. La sentencia entonces debe ser, siempre y en todo caso, *oportuna*, y para que ello ocurra el derecho que puede llegar a ser declarado o confirmado, debe ser *inmediatamente protegido*, debe ser colocado a buen resguardo mientras a través del tránsito normal del proceso se determina a quién le corresponde.

Las razones de la lentitud de los juicios son muchas y por ahora sólo diremos que si bien el problema de fondo de tal inercia es extraordinariamente complejo, existen remedios de incommensurable utilidad para al menos asegurar que el dilatado pronunciamiento judicial no será una mera declaración inejecutable. Tales remedios no son propios del Derecho Tributario, ni encuentran en el mismo especiales

⁷⁷⁹ CHIOVENDA, G. “Notas a Cass”. *Giurisprudenza Civile e Commerciale*. S/E, Roma, 1921, p. 362.

⁷⁸⁰ CHINCHILLA, C. *La Tutela Cautelar en la nueva justicia administrativa*. CIVITAS, Madrid, 1991, p. 25.

características; antes bien, han sido ofrecidos por la dogmática general del Derecho Procesal desde hace bastante tiempo, el suficiente para haber adquirido un desarrollo extraordinario.

El remedio por antonomasia para solucionar el problema del retardo procesal, sin sacrificar el tiempo necesario para que el proceso cumpla todas sus etapas y el juez alcance un adecuado conocimiento del asunto debatido, es la tutela cautelar. Las medidas cautelares, nominadas o innominadas, sirven por igual al juez y a las partes para evitar que el curso normal del proceso traicione su propia razón de ser, al culminar éste con una decisión que no puede ser eficazmente ejecutada, pues el excesivo tiempo empleado en el juicio ha hecho desaparecer los derechos, la situación jurídica o el interés en debate.

Como advirtiera otro maestro Italiano, esta vez PIERO CALAMANDREI, las medidas cautelares concilian las dos exigencias de la justicia, a saber, la celeridad y la ponderación, pues entre hacer las cosas pronto pero mal, o hacerlas bien pero tarde, las medidas cautelares piensan sobre todo en hacerlas pronto, dejando el problema del bien y del mal a las reposadas formas del proceso ordinario.⁷⁸¹ El eximio profesor de la Universidad de Florencia no pudo ser más genial, como siempre fue usual en toda su obra.

La tutela cautelar no busca determinar quién tiene la razón; en realidad, el juez tiene prohibido siquiera intentar semejante determinación sin que el proceso haya transcurrido en su totalidad. El derecho no puede establecerse en forma definitiva *in limine litis* y esa es la razón por la cual las medidas cautelares son *provisionales* y se sustentan, por una parte, en la *probabilidad*, la *verosimilitud* o la *apariencia fundada de la verdad* y no en la *certeza* del derecho; y por la otra, en el *riesgo*, el *peligro*, la *ventura* o la *contingencia* de su pérdida o daño.

Cuando el juez a quien se demanda la tutela cautelar pretende inmiscuirse anticipadamente en la determinación del derecho exigiendo al solicitante de la medida que lo sustente y lo pruebe, convirtiendo así la exigencia del *humo de buen derecho* en *derecho humeante*, se transmuta alquímicamente el *proceso cognoscitivo* y *contradictorio* en *proceso monitorio*, en el que como se sabe no hay contradicción sobre el derecho y donde el juicio arranca con la sentencia.

Desde el punto de vista ontológico, las medidas cautelares no existen ni se conceden para otorgar o reconocer la razón a quien las pide; su *ratio essendi* es la protección provisional de un derecho, una situación jurídica o un interés legítimo en disputa, pero sin poner fin a la disputa, porque ello corresponde a la sentencia de fondo o a las partes a través de fórmulas autocompositivas. Por ello, el juez sólo debe *sospechar* que *podiera* existir el derecho, porque es de la esencia y naturaleza misma de las medidas cautelares que ellas sólo pueden concederse precisamente cuando no se sabe a quién corresponde el derecho que se va a proteger anticipada-

⁷⁸¹ CALAMANDREI, P. *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*. CEDAM, Padova, 1936, p. 4.

mente. La simple *probabilidad* justifica la protección anticipada del derecho cuando sobre el mismo se cierne el peligro del daño o la insatisfacción futura y ese *riesgo* existe desde el mismo momento en que la pretensión procesal deducida es resistida (*i.e.* cuando hay *litis*).

Los riesgos que el examen breve, sumario y superficial ínsito en la tutela cautelar, puede comportar con respecto a aquél a quien afecta la medida, siempre pueden ser conjurados o al menos moderados a través de las contracautelas; por el contrario, dejar sin protección anticipada y provisional a aquél que la requiere urgentemente, puede tener efectos devastadores e irreparables que en los prolegómenos del proceso no es posible medir con precisión.

La tutela cautelar es sin duda alguna el medio más eficaz para garantizar el pleno disfrute de la garantía constitucional a la tutela judicial efectiva, pues a través de la misma se logra la protección *oportuna* y *eficaz* de los derechos, permitiendo entonces que el proceso, en vez de ser un oscuro callejón dispuesto para emboscar al justiciable, cumpla su rol fundamental de instrumento para la realización de la justicia.⁷⁸²

La tutela cautelar permite la protección *oportuna* de los derechos, porque gracias a ella no será sacrificado el tiempo necesario para transitar todo el *iter* procesal, logrando así la adecuada convicción del juez sobre cuál es la decisión más ajustada a los hechos controvertidos y al derecho objetivo aplicable. Asimismo y al propio tiempo, la tutela cautelar permite la protección *eficaz* de los derechos porque el desarrollo del proceso, lógicamente lento, no amenazará el resultado útil del mismo, pues los derechos, los intereses o las situaciones jurídicas en disputa, se encontrarán provisionalmente protegidos hasta tanto se produzca la decisión final.

Sin la tutela cautelar el proceso es una apuesta peligrosa, en la que el simple transcurso del tiempo conspira contra quien tiene la razón y beneficia al que carece de ella. No es aventurado afirmar que sin la tuición que ofrecen las medidas cautelares, el proceso arranca con una decisión en contra de aquél al que la sentencia definitiva debe favorecer.

Cuando la Constitución añade al concepto de la tutela judicial el adjetivo “efectiva”, crea una relación de causalidad necesaria entre la protección judicial antici-

⁷⁸² Así lo ha reconocido la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia: “(...) el derecho a la tutela judicial efectiva ha sido definido por este órgano jurisdiccional como el que tiene toda persona de acceder a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, lo cual implica necesariamente el derecho al libre acceso, sin limitaciones ni cargas excesivas o irracionales, a la justicia que imparten los tribunales de la República, así como a obtener de ellos una tutela efectiva, situación que engloba además, el derecho a una protección cautelar o anticipada y a obtener, luego del proceso, una sentencia basada en derecho, y una decisión jurisdiccional efectiva, que sea plenamente ejecutable” (Subrayado y cursivas nuestros). *Vid.* S. TSJ/SPA, Nos. 00293 y 01266 de fechas 14 de abril de 2010 y 09 de diciembre de 2010, casos: *Miguel Ángel Martín Tortabú* y *David José Rondón Jaramillo*.

pada y la protección judicial definitiva, real y verdadera de los derechos, de modo que sin la primera es muy difícil y en la generalidad de los casos imposible, alcanzar la segunda.

1. *La tutela cautelar en la justicia tributaria antes del 2001*

La tutela cautelar en el contencioso tributario ha sufrido una interesante evolución. Una primera etapa, anterior al primer Código Orgánico Tributario de 1982, en donde no sólo no existía protección cautelar alguna a favor de los sujetos pasivos de la imposición frente a los actos administrativos de las Administraciones Tributarias fiscales o parafiscales, nacionales, estatales o municipales, sino en la cual reinaba el arbitrario principio denominado *solve et repete* que establecía el pago previo de los tributos, las multas y los intereses como presupuesto necesario para poder intentar los recursos administrativos o las acciones judiciales correspondientes.

En una segunda etapa, marcada por la entrada en vigencia del primer Código Orgánico Tributario en 1983, no sólo quedó abolido el *solve et repete* sino que se estableció la suspensión automática de los efectos de los actos administrativos de contenido tributario por la simple interposición de recursos o acciones. No era necesaria la típica medida cautelar de los procesos contencioso-administrativos de nulidad (de los cuales los contencioso-tributarios son una especie), esto es, la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos recurridos, pero sí podían resultar útiles las medidas cautelares innominadas, en particular en los procesos que tenían por objeto la devolución de impuestos soportados o el reintegro de tributos indebidos.

Luego viene una tercera etapa signada por la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001, en la cual se moderó la suspensión automática manteniéndola sólo para el caso de los recursos administrativos, pero no así para la acción contencioso-tributaria, donde la suspensión de efectos se convirtió en una medida cautelar nominada con unos presupuestos procesales de procedencia específicos.

Podríamos decir finalmente que hay una cuarta etapa, la actual, que no ha sido determinada por un cambio legislativo sino por desafortunadas decisiones judiciales que prácticamente han acabado con la tutela cautelar en el ámbito de la justicia tributaria.

1.2. *La suspensión automática*

Del principio de la ejecutividad del acto administrativo se llegó a extraer en una época la consecuencia de que la impugnación de cualquier acto administrativo que implicare la liquidación de un crédito a favor del Estado sólo era posible si el particular se avenía previamente a realizar el pago discutido. Sin embargo, la doctrina más calificada sostuvo siempre que era erróneo considerar esta regla como una exigencia próxima o remota del principio de la ejecutividad, puesto que lo que este último postula es sencillamente la no suspensión del acto administrativo ni, por lo tanto, la suspensión del oportuno procedimiento de apremio que se iniciase para

hacerlo efectivo, aunque el particular utilizase los recursos procedentes⁷⁸³, quedando siempre para éste la posibilidad de obtener la suspensión en el proceso judicial, previa comprobación de los extremos exigidos en la ley.

Como ya hemos visto, la jurisprudencia de la extinta Corte Suprema de Justicia, al sostener que el mismo constituye una indebida restricción legal al derecho constitucional a la defensa, en cuanto impone una limitación económica que cuando menos dificulta -si no es que impide- el acceso a la justicia.⁷⁸⁴

El primer Código Orgánico Tributario no sólo abolió el *solve et repete*, sino que consagró la suspensión automática de los efectos de los actos administrativos de contenido tributario recurridos o accionados, sin necesidad de cumplir los presupuestos procesales asociados a las medidas cautelares y sin afianzar el crédito fiscal en discusión, quedando a salvo la solicitud por parte del ente recaudador respectivo de medidas cautelares para proteger dicho crédito tributario. La misma regulación fue reproducida en los Códigos Orgánicos Tributarios de 1992 y 1994.

En su oportunidad sostuvimos que el justificado abandono de la arbitraria exigencia del *solve et repete*, no significaba necesariamente colocarse al otro extremo de la ecuación, impidiendo en todo caso y sin ningún examen adicional la ejecución del acto de la Administración Tributaria, con la única posibilidad de decretar medidas cautelares para salvaguardar la futura recuperación del crédito fiscal. El radical cambio transmutó la presunción de legitimidad del acto administrativo en una presunción de legitimidad del recurso, el cual era capaz de suspender la ejecución del acto de contenido tributario, aun cuando no se hubiere determinado su admisibilidad en el proceso contencioso tributario, sin conocer si existía alguna posibilidad de que el mismo fuese declarado con lugar en la definitiva y sin ponderar los intereses en disputa.⁷⁸⁵

Abogábamos entonces por una regulación más equilibrada de la suspensión automática -manteniéndola- y sobre todo por la plena recepción en el contencioso tributario de las medidas cautelares, como mecanismo idóneo para proteger los derechos e intereses en disputa. Así ocurrió con la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001, que mantiene la suspensión automática para el caso de la interposición del recurso jerárquico (vía administrativa), pero no en el supuesto de la acción contencioso-tributaria donde opera como medida cautelar nominada, con una novedosa regulación de los presupuestos procesales para su procedencia que se aparta de la ortodoxia procesal y que flexibiliza dichos presupuestos. Desafortunadamente y como se verá luego, por vía pretoriana se ha dado al traste con los logros alcanzados legislativamente.

⁷⁸³ GARRIDO FALLA, F. *Tratado de Derecho Administrativo*. Editorial Tecnos, Madrid, 1987, pp. 465 y 466.

⁷⁸⁴ Cf. Ss. CSJ/SPA del 24.10.90 y 07.10.93.

⁷⁸⁵ FRAGA PITTALUGA, L. *Los Recursos Tributarios, el Efecto Suspensivo y las Medidas Cautelares*. FUNEDA, Caracas, 1997.

1.2. Las medidas cautelares innominadas

La pretensión procesal por excelencia en el proceso contencioso tributario es la nulidad de un acto administrativo de efectos particulares que determina tributos, impone sanciones o en cualquier forma afecta los derechos de un particular. Se trata, por lo general, de una manifestación de voluntad de la Administración de naturaleza *positiva* porque produce un cambio o afectación patrimonial para el justiciable, quien discute la conformidad del acto administrativo con el ordenamiento jurídico, pretendiendo impedir que éste despliegue sus efectos.

En este contexto, la medida cautelar por excelencia, destinada a impedir provisionalmente la afectación o cambio patrimonial inmanente en el acto administrativo de contenido tributario, es precisamente la suspensión de los *efectos* de dicho acto, puesto que se trata de una medida de naturaleza *conservativa* que persigue *mantener* incólume el estatus jurídico del solicitante *pendente lite*. Sin embargo, comoquiera que antes de la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001, esto era un resultado propio e inmediato de la interposición de la acción, la medida cautelar de suspensión de efectos no tenía ninguna utilidad.

Ahora bien, las relaciones jurídicas que se traban entre la Administración Tributaria y los particulares no necesariamente derivan de un procedimiento de verificación o de fiscalización y determinación de la obligación tributaria y por tanto, no siempre el conflicto intersubjetivo de intereses entre ambas partes supone la nulidad de un acto administrativo que determine tributos, liquide intereses o imponga sanciones.

Como el propio Código Orgánico Tributario lo ha admitido desde siempre, la Administración puede proferir actuaciones que afectan los derechos subjetivos de los particulares, pero como consecuencia de decisiones, expresas o tácitas, de contenido *negativo* en las cuales no hay un cambio o afectación patrimonial para el particular, sino la negativa u omisión de concederle algo. Este es el caso de todas las decisiones en las que se niega o no se emite una autorización; en las cuales se desestima la devolución de un impuesto soportado o el reintegro de tributos indebidamente pagados; en las cuales la Administración niega o no cumple con una actuación que es de su competencia y que el particular requiere porque lo exige determinada norma; en las cuales se niega o deja de emitirse un acto que deja constancia de determinado estatus jurídico (como las nefastas y extorsivas “solvencias”), entre otros.

En todos estos supuestos, de actos administrativos, expresos o tácitos, que no producen cambio o afectación patrimonial alguna, que no cambian la situación jurídico-subjetiva del particular, sino que le impiden obtener algo que la Administración tiene la competencia para otorgarle, la pretensión procesal deducida en el contencioso tributario no necesariamente persigue la simple nulidad del acto porque

ello sería insuficiente, sino una declaración adicional en la que el particular obtenga lo que el ente exactor le ha negado.⁷⁸⁶

En este caso, la medida cautelar pertinente no es de carácter *conservativo*, porque no hay estatus jurídico alguno que mantener⁷⁸⁷, sino de carácter *innovativo* porque se busca obtener de manera provisional y urgente aquello que la Administración ha negado.

Así, aunque la medida cautelar de suspensión de efectos del acto administrativo no tenía razón de ser durante la vigencia de los Códigos Orgánicos Tributarios de 1983, 1992 y 1994, existía la posibilidad de solicitar medidas cautelares *innominadas* cuando lo pretendido no era simplemente mantener el estatus jurídico anterior a la emisión del acto, sino una medida cautelar adaptada al caso concreto, a través de la *heurística cautelar*⁷⁸⁸, y adecuada para ofrecer la protección requerida por el justiciable.

El fundamento legal para la aplicación de estas medidas en el contencioso tributario, se encuentra en primer lugar en el artículo 26 de la Constitución, del que deriva como hemos visto el derecho a la tutela judicial anticipada y urgente de los derechos y el artículo 334 del Código Orgánico Tributario, por cuya virtud es posible aplicar de manera supletoria en el proceso contencioso tributario las medidas cautelares innominadas reguladas en el Parágrafo Primero del artículo 588 del Código de Procedimiento Civil.

2. La tutela cautelar en la justicia tributaria del siglo XXI

El Código Orgánico Tributario de 2001, supuso un cambio muy importante en la regulación de la tutela cautelar en el proceso contencioso tributario. En primer lugar, se eliminó el efecto suspensivo automático como consecuencia de la interposición de la acción contencioso-tributaria, manteniéndose únicamente con respecto a la interposición del recurso jerárquico conforme a lo dispuesto en el artículo 247 del Código Orgánico Tributario.

Como consecuencia de la eliminación del efecto suspensivo automático u *ope legis* de la acción contencioso-tributaria, el Código Orgánico Tributario reguló la

⁷⁸⁶ Vid. TSJ/SPA, No. 00027, 10 de diciembre de 2007, caso: *Cargill de Venezuela, C.A.*

⁷⁸⁷ Vid. S. TSJ/SPA, No. 00005, 09 de enero de 2008, caso: *Ferroatlántica de Venezuela, S.A.*

⁷⁸⁸ La potestad del juez contencioso tributario para dictar medidas apropiadas a la protección de los derechos e intereses en debate es verdaderamente amplia tal como puede observarse, a modo de ejemplo, en la decisión del TSJ/SPA, No. 00201, del 27 de febrero de 2013. En este caso, el juez contencioso tributario de instancia dictó una medida cautelar prohibiendo a la Administración Tributaria disponer de un vehículo objeto de comiso, bien a través de remate, venta, donación, adjudicación o destrucción hasta tanto no existiera sentencia firme y además ordenó que se permitiera al propietario del vehículo que lo encendiera cada quince días para evitar el deterioro del automóvil, mientras éste se encontrase bajo potestad aduanera.

medida cautelar de suspensión de los efectos del acto administrativo, pero con un régimen novedoso que moderó la rigidez de los presupuestos procesales tradicionales para su procedencia.

La eliminación del efecto suspensivo automático por la interposición de la acción contencioso-tributaria no supone en sí misma una vuelta al principio *solve et repete*, porque no es necesario que el justiciable pague el tributo determinado, la multa impuesta o los intereses de mora liquidados para tener acceso a la jurisdicción. Sin embargo y como se verá más adelante, la virtual desaparición de la tutela cautelar en el proceso contencioso tributario, por obra de una desafortunada tendencia jurisprudencial liderada por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia y la administrativización del procedimiento de ejecución forzosa de créditos fiscales, ha comportado una reinstauración encubierta del *solve et repete* y una verdadera crisis de la tutela cautelar en el contencioso tributario.

2.1. De la suspensión automática a la tutela cautelar

Como fue explicado con anterioridad, el Código Orgánico Tributario de 2001 mantuvo la suspensión automática de los efectos del acto administrativo de contenido tributario como consecuencia de la simple interposición del recurso jerárquico, pero la eliminó en el supuesto de la acción contencioso-tributaria. Luego el Código Orgánico Tributario de 2014, y así permanece en el Código vigente de 2020, eliminó totalmente la suspensión automática, tanto para los recursos administrativos como para las acciones judiciales.

El artículo 290 del Código Orgánico Tributario dispone al efecto lo siguiente: “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. Contra la decisión que acuerde o niegue la suspensión total o parcial de los efectos del acto, procederá Recurso de Apelación, el cual será oído en el solo efecto devolutivo (...).”

De esta norma se extraen cuáles son los presupuestos procesales para que proceda la medida cautelar de suspensión de efectos del acto administrativo de contenido tributario y las características esenciales de toda medida cautelar que la suspensión de efectos comparte.

a) Presupuestos procesales

a'. Acto impugnado

Como es lógico, la medida cautelar analizada se dirige a suspender los efectos del mismo acto administrativo de contenido tributario que ha sido accionado en el proceso contencioso tributario correspondiente.

Sin embargo, la medida cautelar puede extenderse a aquellos actos que son consecuencia directa del acto administrativo impugnado, como por ejemplo medidas administrativas dictadas en ejecución del mismo; o también con respecto a

aquel acto que constituye una reedición del acto original, dictado cuando la nulidad de éste ya fue demandada ante el juez contencioso tributario, siempre que haya identidad de sujetos, de objeto y de causa entre ambos actos.

b'. *Instancia de parte*

La medida cautelar de suspensión no procede de oficio. La norma es clara al exigir instancia de parte, es decir, que el accionante pida formalmente la medida de suspensión, bien en el propio cuerpo del escrito a través del cual interpone la acción contencioso-tributaria, bien en una solicitud aparte presentada con posterioridad a la interposición de la acción.

c'. *Suspensión total o parcial*

La medida de suspensión puede solicitarse con respecto a la totalidad de los efectos que emanan del acto administrativo accionado en el proceso contencioso tributario o sólo con respecto a determinados efectos del mismo. Lo usual es que la suspensión se pida con respecto a todos los efectos que derivan del acto, pero nada obsta para que se pida por ejemplo sólo con respecto a las sanciones pecuniarias y los intereses de mora, porque el accionante decidió pagar el impuesto determinado o viceversa.

d'. *Fumus boni iuris y/o periculum in damni*

Como hemos venido señalando, el Código Orgánico Tributario se apartó de la ortodoxia de las medidas cautelares en general, pues el texto expreso del artículo 290 del Código Orgánico Tributario sugiere que los presupuestos esenciales a toda medida cautelar, esto es, la presunción de buen derecho y el peligro de daño, no son concurrentes sino alternativos.

El artículo 290 del Código Orgánico Tributario establece que la medida cautelar de suspensión procede "(...) en el caso que su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado, o si la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho (...)" (Subrayado y cursivas nuestros). Luego abordaremos en profundidad este punto y todo el debate que existe en torno al mismo.

b) *Características*

a'. *Instrumentalidad*

Característica típica de las medidas cautelares en general y de la suspensión de efectos en particular, que más que una característica debe apreciarse como un elemento propio de su esencia, es su *instrumentalidad*, con lo cual se quiere significar, de una parte, que ellas nunca son un fin en sí mismas ni pueden aspirar a convertirse en definitivas, pues están ineludiblemente preordenadas a la emanación de una ulterior providencia definitiva y, por la otra, que las mismas se constituyen en auxilio y ayuda para garantizar el resultado útil de la providencia definitiva y principal,

que es la sentencia de fondo.⁷⁸⁹ Dice Calamandrei que hay en las medidas cautelares, más que una finalidad de actuar el derecho, la finalidad inmediata de asegurar la eficacia práctica de la providencia definitiva que servirá a su vez para actuar el derecho. Así, expresa el citado autor, la tutela cautelar es, con relación al derecho sustancial, una tutela mediata: más que a hacer justicia contribuye a garantizar el eficaz funcionamiento de la justicia.⁷⁹⁰

b'. *Provisoriedad*

Pero además de la instrumentalidad, las medidas cautelares se distinguen por otras peculiaridades, entre las que pueden mencionarse la *provisoriedad*, que es una emanación típica de la instrumentalidad y por cuya virtud se dice que la medida cautelar, además de estar asociada a un proceso principal al cual sirve como garantía de eficacia, está limitada en el tiempo a la duración misma de ese proceso. En este orden de ideas, la jurisprudencia y la doctrina han sido contestes al afirmar como uno de los presupuestos fundamentales de toda medida cautelar, la existencia de una causa pendiente ("*pendente lite*") de tal manera que cuando el juicio fenece, normal o anormalmente, no pueden tales providencias subsistir, toda vez que se ha extinguido la razón misma de su existencia: El proceso.

c'. *Judicialidad*

Asimismo, se diferencian estas medidas por la *judicialidad*, esto es, que necesariamente están referidas a un juicio, tienen conexión vital con un proceso y la terminación de éste, como hemos dicho, hace innecesaria su existencia.⁷⁹¹

d'. *Variabilidad*

Se habla igualmente de la *variabilidad*, aludiendo a que las medidas cautelares, aun cuando hayan sido ejecutadas, pueden ser modificadas en el mismo grado en que cambien las circunstancias que le dieron origen.

e'. *Urgencia*

Finalmente, se caracteriza a las medidas cautelares por la *urgencia*, en el entendido de que con ellas no es que se trate de acelerar la satisfacción sumaria del derecho controvertido, sino de suministrar anticipadamente los medios idóneos para conseguir que la declaración de certeza o la ejecución forzada, se produzcan cuando la lentitud del proceso ordinario lo autorice, es decir, que lo urgente no es la

⁷⁸⁹ HENRÍQUEZ LA ROCHE, R. *Las Medidas Cautelares (según el nuevo Código de Procedimiento Civil)*. Centro de Estudios Jurídicos del Zulia, Maracaibo, 1988, p. 38/
CALAMANDREI, P. *Providencias Cautelares*. Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1984, p. 44.

⁷⁹⁰ CALAMANDREI, P. *Providencias...Cit.*, p. 45.

⁷⁹¹ HENRÍQUEZ LA ROCHE, R. *O.c.*, p. 41.

satisfacción del derecho sino la procura de los medios idóneos para garantizar el resultado útil de la decisión de fondo.⁷⁹²

2.2. Crisis de la tutela cautelar en el contencioso tributario

El novedoso cambio introducido en el Código Orgánico Tributario de 2001 fue prontamente frustrado por la jurisprudencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Como hemos dicho, el Código estableció una regulación más equilibrada pues mantuvo la suspensión automática de los efectos de los actos administrativos de contenido tributario, por la simple interposición del recurso jerárquico, pero la eliminó en el caso de la acción contencioso-tributaria, introduciendo la medida cautelar de suspensión de efectos con una exigencia atenuada en torno a los presupuestos procesales para su procedencia.

Desafortunadamente la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia no sólo modificó totalmente el sentido del artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, a través de la llamada *interpretación correctiva*, en virtud de la cual consagró por vía pretoriana la necesaria concurrencia de los presupuestos procesales de la medida, que de acuerdo con el texto expreso de la ley son alternativos; sino que además, al exigir la *plena certeza* tanto del *Fumus boni iuris* como del *periculum in damni*, sentó las bases para la virtual desaparición de la tutela cautelar en el proceso contencioso tributario.

a) El “*fumus bonis iuris*” y/o el “*periculum in damni*”

En la teoría general de las medidas cautelares se exige al juez que evalúe sumariamente la posibilidad de que la pretensión procesal deducida pueda ser acordada en la sentencia de fondo, porque los argumentos de hecho y de derecho en que se sostiene lucen razonables y verosímiles. A esto se ha llamado el *Fumus boni iuris* o la presunción de buen derecho.

Pero evaluar la apariencia de buen derecho no supone prejuzgar sobre el fondo, porque puede suceder que al final del proceso se determine que aquello que se estimó como presunción del derecho reclamado, no era tal. De modo que la labor del juez no busca la *certeza* sino la *posibilidad*, a través de un examen superficial (*summaria cognitio*), de una valoración *prima facie* de los alegatos de las partes, de la certidumbre y razonabilidad de los argumentos de cada una de ellas y, si existen, de las pruebas e indicios que estén incorporados al expediente o que sean acompañadas a la solicitud, si ésta no fue adminiculada a la acción.

No se trata, como expresa el maestro GARCÍA DE ENTERRÍA, de apelar al *flair* o al olfato del juez, sino de administrar justicia legal acudiendo a criterios jurídicos perfectamente objetivables, puesto que -según dice textualmente el profesor español- “*el humo de buen derecho no se aprecia por la nariz, sino por un juicio objetivo.*”⁷⁹³

⁷⁹² Vid. CALAMANDREI, P. *O.c.*, p. 71/HENRÍQUEZ LA ROCHE, R. *O.c.*, p. 43.

⁷⁹³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “Novedades en el conflicto de pesca anglo-español”. *Revista Española de Derecho Administrativo*. CIVITAS, Madrid, 1989, No. 64, 1989, p. 601.

En el caso concreto, el hecho base de la presunción de buen derecho que habilita al juez para otorgar la tutela cautelar, está constituido por los argumentos de hecho y de derecho que justifican los vicios de nulidad que se imputan al acto administrativo de contenido tributario. Si la argumentación expuesta en el recurso es *verosímil* y si existe la *posibilidad razonable* de que el acto sea anulado en la sentencia de fondo, el juez debe otorgar la tutela cautelar, lo supone que simple y llanamente *impedir provisionalmente la ejecución del acto pendente lite*.

No puede negarse la medida cautelar bajo el argumento de que la decisión respectiva supondría tocar el fondo del asunto. Lo cierto es que toda medida cautelar exige examinar sumariamente el fondo de la controversia para determinar si quien la solicita se encuentra amparado por una presunción de derecho a su favor. Pero eso no implica en modo alguno adelantar la decisión de fondo, porque la medida cautelar es provisoria, no prejuzga, no resuelve la *litis*, no compromete el sentido que tendrá el fallo definitivo; tan cierto es lo anterior que la medida puede ser revocada o modificada, según cambien las circunstancias a partir de las cuales fue acordada.⁷⁹⁴

En adición a este requisito, la teoría general de las medidas cautelares ordena al juez que evalúe o bien que la pendencia del juicio puede traer como resultado la inejecutabilidad de la sentencia, por haber desaparecido el derecho sobre el cual la misma recaería (*Periculum in mora*) o bien que una de las partes, en ejercicio del derecho que está en discusión en el proceso principal, puede causar a la otra un daño que no podrá ser reparado o que será de muy difícil reparación por la sentencia definitiva (*periculum in damni*).

Ahora bien, como fue expuesto precedentemente, el artículo 290 del Código Orgánico Tributario establece que la medida cautelar de suspensión de efectos del acto administrativo de contenido tributario accionado, procede: “(...) en el caso que su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado, o si la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho (...)” (Subrayado y cursivas nuestros).

Así, aplicando la regla de oro de la hermenéutica jurídica prevista en el artículo 4 del Código Civil, conforme a la cual: “A la Ley debe atribuírsele el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras, según la conexión de ellas entre sí y la intención del legislador.”, resulta que cuando el legislador utiliza la conjunción disyuntiva “o” y no lo conjunción copulativa “y”, es evidente que su intención no es que ambos requisitos concurren necesariamente para acordar la medida, sino que al darse alguno de ellos la misma debe ser acordada.

Este no ha sido el criterio de la Sala Político Administrativo del Tribunal Supremo de Justicia, que en una de las sentencias más peculiares que se han dictado

⁷⁹⁴ El carácter provisional de las medidas cautelares ha sido explícitamente reconocido por la jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia: *Vid.* S.TSJ/SC, No. 2574, 24 de septiembre de 2003, caso: *Tiendas Karamba V, C.A.*

en toda la historia del Máximo Tribunal del país, con ponencia del Magistrado Ignacio Levis Zerpa y el voto favorable de los Magistrados HADEL MOSTAFÁ PAOLINI y YOLANDA JAIMES GUERRERO, sostuvo, en resumen, que donde el legislador colocó una “o” debe entenderse que va una “y”, por lo que debía constatarse la presencia de ambos presupuestos procesales –presunción de buen derecho y peligro de daño- para acordar la medida. A esto la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia lo llamó eufemísticamente *interpretación correctiva*, aunque en realidad a esto se le denomina en Derecho *legislar*.

En efecto, en sentencia de fecha 03 de junio de 2004, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, mediante sentencia No. 607, caso: *Deportes El Marquez, C.A.*, sostuvo que la simple interpretación gramatical del texto transcrito permitiría afirmar, en principio, la posibilidad de que los requisitos para decretar la referida medida cautelares en el contencioso tributario no sean concurrentes, pero que en las interpretaciones de los textos normativos, el juez no puede limitarse a sólo apreciar el sentido literal que a primera vista el texto ofrece, sino que, además, en ella debe realizar una comprensión integral del mismo, lo cual le impone tomar en consideración los otros elementos o métodos interpretativos, elaborando así una interpretación sistemática de la disposición legal en relación a todo el ordenamiento jurídico.

Llama la atención esta afirmación de la Sala puesto que en muchas ocasiones ésta ha renunciado a una interpretación teleológica de las normas tributarias, ateniéndose al significado literal de las mismas. Así por ejemplo, en todas las oportunidades en las cuales se sometió a la consideración del Tribunal Supremo de Justicia la cuestión de que en el Impuesto sobre la Renta el rechazo de gastos normales y necesarios, no imputables al costo, hechos en el país para producir la renta, sólo con fundamento en la falta de retención del impuesto o en el enteramiento tardío de la misma, violaba la garantía constitucional de que los tributos deben gravar la verdadera capacidad contributiva, porque lo que es un gasto se convierte artificialmente en un ingreso y se devuelve a la base imponible del referido tributo, la Sala sostuvo entonces que: “(...) una vez efectuada por el legislador la escogencia del hecho imponible con todos los elementos necesarios para llegar a la determinación de la obligación tributaria, *no corresponde al intérprete escudriñar o deducir más allá de la norma legal a los fines de determinar si en un caso concreto, se analizó o no la capacidad contributiva del contribuyente.*”⁷⁹⁵ (Cursivas nuestras).

Pareciera entonces que si el texto explícito de una norma tributaria favorece al justiciable, el mismo no sólo puede ser interpretado sino incluso *modificado* para suprimir o sustituir las partes de la disposición normativa de las cuales surge el beneficio, a través de la llamada *interpretación correctiva*; en cambio, si la norma no beneficia al justiciable, aunque las consecuencias de su aplicación sean contrarias a derechos y garantías constitucionales, no es posible otra interpretación que la

⁷⁹⁵ Entre muchas otras idénticas Cf. S. TSJ/SPA No. 00394, 12 de mayo de 2010, caso: *Valores Unión, C.A.*

gramatical, es decir, el juez debe atenerse a la literalidad del enunciado normativo. Olvida la Sala que *una cosa no es justa porque sea ley, sino que para que sea ley debe ser justa* (Montesquieu).

Sobre la interpretación *correctiva* el profesor Romero-Muci ha dicho que: “Esa *enmendatio legis* no solo contradice la literalidad de la norma y la decidida intención del legislador para que los requisitos de la cautela operen de manera alternativa, tal como es confesada en la exposición de motivos de la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001, sino que rompe con la tradición jurisprudencial contencioso administrativa que en atención al derecho a la tutela judicial efectiva, entiende que la actitud interpretativa en materia de suspensión de efectos de actos individuales debe tender a equilibrarlos intereses de las partes en el proceso, particularmente sensible a la notoria realidad del perjuicio cierto que supone para el afectado el eventual ingreso prematuro de la suma reclamada pendiente el juicio de nulidad sobre la legalidad de su liquidación, por la onerosidad de su egreso y por la inefectividad de los reintegros de lo que resulte ser pagado ilegalmente.

La situación es más patética en caso de ejecución de sanciones de resultar estas posteriormente anuladas, porque obviamente es lesiva de la presunción de inocencia también con rango de derecho constitucional y humano. La posición interpretativa de la Sala es más reprochable cuando se tiene presente el contexto normativo en el que Incide la indefensión que crea la eventual negativa de suspensión.”⁷⁹⁶

Más adelante expresa la decisión comentada que el texto normativo que consagra la procedencia de la suspensión del acto administrativo tributario, consta de dos enunciados: a) que la ejecución del acto pudiera causar graves perjuicios al interesado; b) que la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho y sostiene que debe analizarse si la “o” a la que hace referencia la norma es disyuntiva por interpretación literal o gramatical, para entender que los requisitos de procedencia de la medida cautelar no son concurrentes, o si, por el contrario, la “o” debe ser objeto de una interpretación más amplia de una mera comprensión gramatical. Afirman los juzgadores que de seguirse la interpretación literal, podríamos decir que si la “o”, que separa ambos enunciados es disyuntiva, bastaría con que uno solo de los enunciados se verificase para que se diera la consecuencia jurídica de la norma.

En otras ocasiones, al analizar normas que enumeran requisitos utilizando la conjunción disyuntiva “o”, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha concluido acertadamente que las condiciones establecidas en la ley, por el tenor literal de la norma, son *alternativas*.⁷⁹⁷ Por ejemplo, al interpretar el artículo 3 de la Providencia del SENIAT Sobre Sujetos Pasivos Especiales No. 0685 del 6 de noviembre de 2006 , en torno al carácter concurrente o alternativo de las condi-

⁷⁹⁶ ROMERO-MUCI, H. “Evolución (o involución) jurisprudencial en el contencioso tributario.” *Revista de Derecho Tributario*. No. 139, AVDT, Caracas, 2013, pp. 55-56.

⁷⁹⁷ *Vid.* S. TSJ/SPA, No. 00004, 09 de enero de 2008, caso: *Ferro de Venezuela, C.A.*

ciones establecidas en dicha norma, la Sala dijo lo siguiente: “En tal sentido, el legislador separa los supuestos de calificación antes descritos mediante el empleo de la conjunción disyuntiva “o”, en lugar de la copulativa “y”, a efectos de indicar alternatividad y no concurrencia, en virtud de lo cual bastará el cumplimiento de uno solo de esos parámetros para configurar la condición de contribuyente especial, la cual tiene alcance general a los efectos impositivos de este tipo de contribuyente.”⁷⁹⁸ Es decir, a veces la “o” es “o” y la “y” es “y” y otras veces la “o” es “y” y viceversa, todo depende del arbitrio del juez, quien ya no está sujeto al texto de la ley sino a su *particular* forma de leerlo.

En todo caso, esta parte de la sentencia también es curiosa porque resulta que el artículo 263 del Código Orgánico Tributario no es confuso; no se trata de una norma oscura que se preste a diatribas, ni tampoco contiene vacíos regulatorios que reclamen ser llenados. Una simple lectura del mismo revela que se trata de una disposición bastante simple y sobre todo muy clara. Ello así, no entendemos por qué la Sala *interpretó* una norma que no se presta a confusión alguna, cuyo significado es realmente explícito y preciso, pues conforme al viejo aforismo *in claris non fit interpretatio*, no había nada que interpretar, lo único importante era *leer y entender lo leído*.

La Sala formula las siguientes preguntas: ¿el solo *Fumus boni iuris* es suficiente para suspender los efectos de un acto administrativo tributario?; y por otra parte ¿la sola verificación del *periculum in damni* es capaz de suspender los efectos del acto administrativo tributario? Y responde diciendo que las medidas cautelares de suspensión de efectos del acto administrativo tributario, se dictan cuando ellas sean necesarias para evitar perjuicios irreparables o de difícil reparación causado por la ejecución inmediata del acto administrativo tributario, en cuyo caso, de acordarse, debe ser con fines preventivos y no con fines ejecutivos o de reparación definitiva del daño y que esta actividad preventiva de las medidas cautelares en el contencioso tributario, a diferencia de otros procesos, no está dirigida a asegurar las consecuencias de la sentencia futura del proceso principal, por el retardo en el mismo, sino que, por el contrario, busca suspender los efectos de un acto administrativo cuya ejecución inmediata pueda causar daños graves, razón por la cual, en este caso, debe hablarse de peligro de daño o *periculum in damni* según denominación de algún sector de la doctrina. Vale decir, que el peligro aquí no se identifica porque quede ilusoria la ejecución de un futuro fallo, sino por la debida comprobación por parte del juez de que la ejecución inmediata del acto administrativo tributario pueda causar un daño grave e inminente al contribuyente.

Las reflexiones de la Sala en torno a los presupuestos procesales que deben ser satisfechos para el decreto de las medidas cautelares, se atienen a lo que inveteradamente han establecido tanto la doctrina como la jurisprudencia sobre el tema. No sería correcto afirmar que el fallo introduce presupuestos que son ajenos a la dogmática general de las medidas cautelares. El problema es que en el ámbito tributa-

⁷⁹⁸ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00365, 09 de abril de 2013 2013, caso: *Macleod Dixon E.L.P.*

rio, el artículo 290 se aparta de la ortodoxia procesal, pero no para descartar el examen conjunto de estos elementos, sino para ofrecer una solución intermedia más acorde con la realidad de los procesos contencioso-tributarios, tal como explicaremos más adelante.⁷⁹⁹

⁷⁹⁹ Conviene señalar aquí que en el proceso contencioso administrativo, durante muchos años, el único presupuesto procesal atendible por el juez era el peligro de daño irreparable o de difícil reparación por la definitiva, es decir, la presunción de buen derecho no era considerada porque el artículo 136 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, no la preveía como requisito para la medida. Esa situación comenzó a cambiar con una formidable sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de fecha 19 de junio de 1990 en el famoso caso: *Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd y otros*. A partir de los comentarios que de esa sentencia hizo el legendario maestro EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA (*La batalla por las medidas cautelares*. CIVITAS, Madrid, 1992 y “El fin del caso Factortame. La responsabilidad patrimonial final del Reino Unido.” *Revista de Administración Pública*. Madrid, 1998, No. 145, pp. 117-144), el tratamiento de las medidas cautelares cambiaría por completo en la justicia administrativa española con el Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo del 20 de diciembre de 1990 (Ponente González Navarro) que reinterpreta el artículo 122 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 1956. Sostuvo entonces GARCÍA DE ENTERRÍA: “El perjuicio atendible por quien dispone la medida cautelar debe consistir en el riesgo de que se frustre la tutela judicial efectiva que corresponde otorgar a la Sentencia final. Ese riesgo y no otro. Lo cual obliga al juez que decide la medida cautelar a intentar una valoración *prima facie* de las respectivas posiciones de forma que debe otorgar la tutela cautelar a quien tenga «aparición de buen derecho» (*fumus boni iuris*), precisamente para que la parte que sostiene una posición injusta manifiestamente no se beneficie.” (*O.c.*, p. 175). Esta mirada renovadora al tema de la tutela cautelar en la justicia administrativa española influyó nuestra doctrina y nuestra jurisprudencia y terminó por convertirse en la posición dominante, especialmente gracias a la formidable obra del profesor LUIS ORTIZ-ÁLVAREZ *La Protección Cautelar en el Contencioso Administrativo*. Editorial Sherwood, Caracas, 1999 y los excelentes estudios de ANTONIO CANOVA GONZÁLEZ, entre otros: “Principios modernos sobre medidas cautelares en el contencioso administrativo. *Revista de la Facultad de Derecho de Universidad Católica Andrés Bello*. Caracas, 1996, No. 50 y *Reflexiones para la reforma del sistema contencioso administrativo venezolano*. Editorial Sherwood, Caracas, 1998. En cuanto a la jurisprudencia, podría ubicarse el antecedente más importante de la consideración conjunta del *periculum in damni* y el *fumus boni iuris*, para el otorgamiento de la medida cautelar de suspensión de efectos en la justicia administrativa ordinaria y a pesar del texto expreso del artículo 136 de la derogada Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, en dos decisiones de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, ambas bajo la ponencia de la Magistrado Dra. BELÉN RAMÍREZ LANDAETA y las dos de fecha 5 de mayo de 1997, dictadas en los casos *Coca Cola y Las Embotelladoras y Pepsi-Cola*, donde se introdujo la consideración de la presunción de buen derecho en las “circunstancias del caso” que la referida Ley ordenada tomar en cuenta, una posición que, por cierto, ya habíamos defendido también nosotros: FRAGA-PITTALUGA, L. “Consideraciones Generales sobre la Suspensión de Efectos del Acto Administrativo en Sede Jurisdiccional”. *Revista de la*

Indica la Sala que al haber quedado evidenciado que ambos enunciados constitutivos del texto legal, a saber, *periculum in damni* y *Fumus boni iuris*, no se dan en forma completa al analizarse por separado, debe concluirse que ambos forman parte de una unidad, por lo cual no puede hablarse, en este caso, de disyunción en la proposición normativa sino de conjunción, ya que dichos enunciados o las partes que la conforman para ser válidos, esto es, verificarse en la realidad, deben verse en forma conjunta por lo que, se afirma, debe realizarse una *interpretación correctiva* y, en tal sentido, entender de la referida disposición legal que para que el juez contencioso tributario pueda decretar la suspensión de los efectos del acto administrativo deben siempre satisfacerse de forma concurrente, los dos requisitos antes señalados, vale decir, *periculum in damni* y *Fumus boni iuris*.

Por último dice la Sala que el juez contencioso tributario debe tener presente que para dictar el decreto cautelar, no bastan las simples alegaciones sobre la apariencia de un derecho, o sobre la existencia de un peligro grave que lesione los intereses del impugnante; sino que dichos requisitos *deben acreditarse en el expediente* a través de hechos concretos que permitan *verificar la certeza del derecho* y que *el peligro sea grave, real e inminente*.

En definitiva, la Sala interpretó un texto legal claro y preciso que no ameritaba un especial esfuerzo de interpretación; no se limitó a definir el alcance del texto interpretado, sino que lo modificó sustancialmente, a través de la sustitución de la conjunción disyuntiva “o” por la conjunción copulativa “y”; y finalmente, sentó las bases para la virtual desaparición de la tutela cautelar en el contencioso tributario, al exigir la *certeza del derecho* y la plena prueba del *peligro grave, real e inminente*.

Como hemos señalado, el artículo 290, del Código Orgánico Tributario se aparta de los presupuestos concurrentes que postula la dogmática procesal para el otorgamiento de las medidas cautelares, pero en nuestro criterio esa desviación no es un simple accidente gramatical originado en una equivocación del legislador que queriendo decir “y” dijo “o”. Pensar así sería atribuirles a los redactores de la norma un grado de estulticia verdaderamente sorprendente, sobre todo teniendo en cuenta que el proyecto de Código Orgánico Tributario fue redactado por la Administración Tributaria Nacional.

La redacción del artículo 290 del Código Orgánico Tributario le indica al operador jurídico que cuando la apariencia del buen derecho es incontestable, no es necesario analizar si hay o no un peligro de daño para el accionante por la ejecución anticipada del acto. En algunas ocasiones, el examen preliminar permite al juez advertir que las posibilidades de éxito de la pretensión procesal deducida son muy altas, por lo que no debe permitirse que la Administración ejecute un acto que seguramente será anulado.

Fundación Procuraduría General de la República. PGR, Caracas, 1995, No. 14, pp. 413-416.

El juez contencioso tributario no puede permitir que la Administración Tributaria ejecute forzosamente un acto que desde todo punto de vista luce ilegal, con abstracción de si esa ejecución comporta un daño irreparable o de difícil reparación, porque su tarea no es colaborar con el ejercicio arbitrario y contrario a derecho del poder, sino impedir que ello ocurra.

Además, si existe una mínima posibilidad de fracaso del recurso y hay el temor fundado de la insolvencia del sujeto pasivo y el consecuente riesgo de insatisfacción del crédito fiscal, podría el juez pedir la constitución de una contracautela por aplicación supletoria del artículo 590 del Código de Procedimiento Civil, de conformidad con lo establecido en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario, con lo cual ninguna de las dos partes sufriría perjuicio alguno, salvo por lo que respecta al costo de la garantía. No pensamos que las contracautelas sirvan para sustituir la satisfacción de los presupuestos procesales de las medidas y en este sentido compartimos la opinión de CASADO y SUÁREZ⁸⁰⁰; simplemente se trata de acordar la tutela anticipada sin poner en riesgo el crédito fiscal, cuando es difícil establecer la presunción de buen derecho o el peligro de daño, pero tampoco es posible desecharlos con facilidad.

Por otra parte, cuando el asunto debatido desde el punto de vista del derecho no permite establecer una presunción de buen derecho a favor del accionante pero tampoco a favor de la Administración, sin que ello implique entrar a analizar en forma intempestiva el fondo del asunto, pero el peligro de daño es evidente y está claro que no podrá ser reparado por la sentencia definitiva, tampoco debe permitirse a la Administración que ejecute anticipadamente el acto, pues la ponderación de intereses permite al juez concluir que entre suspender el acto y diferir su ejecución anticipada al abrigo de toda la protección que el ordenamiento jurídico ofrece para los créditos fiscales (responsabilidad solidaria por representación, privilegio de ejecución, intereses de mora, indexación de las sanciones, carácter expedito del juicio ejecutivo fiscal, posibilidad de exigir contracautelas, etc.) y permitir la ejecución anticipada de un acto que causará daños de imposible o difícil reparación por la definitiva, debe protegerse la posición del débil jurídico, que en este caso es el sujeto pasivo accionante que solicita la medida cautelar de suspensión, todo en obsequio de los derechos constitucionales a la tutela judicial efectiva y a la defensa.

⁸⁰⁰ Los autores afirman, al comentar la sentencia del Juzgado Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, de fecha 18 de febrero de 2005, caso: *La Oriental de Seguros*, que: "(...) si bien es cierto que la fianza pretende garantizar el crédito fiscal que eventualmente resulte favorable al fisco en la sentencia de fondo, no es menos cierto que su aceptación absoluta en cualquier proceso de naturaleza tributaria en el que se inste una providencia de suspensión pudiera significar la desnaturalización del instituto de las medidas cautelares, en tanto y en cuanto se correría el riesgo de sustituir sus requisitos básicos de procedencia como lo son la presunción de buen derecho y el peligro de daño en la ejecución del acto, por una exigencia no contemplada expresamente en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario; a saber, la fianza o caución". CASADO BALBÁS, L.M.-SUÁREZ ALCALDE, F. *Sobre el proceso tributario*. S/E, Caracas, 2006, p. 118.

Esta lectura del artículo 290, del Código Orgánico Tributario, además de ser la constitucionalmente correcta porque favorece el derecho a la tutela judicial efectiva y el pleno ejercicio del derecho a la defensa, no amerita alterar el texto de la norma acudiendo a la peligrosísima y artificial *interpretación correctiva*, ni tampoco abandonar los postulados de la teoría general de las medidas cautelares.

b) *Presunción y certeza dos conceptos que se enervan entre sí*

En adición a las consideraciones efectuadas en la apartado precedente, conviene extraer del fallo No. 607, otra declaración muy importante a partir de la cual se han sentado las bases para la virtual desaparición de la tutela cautelar de los sujetos pasivos de la imposición en el proceso contencioso tributario.

Dice que la sentencia que: “(...) el juez contencioso tributario debe tener presente que para dictar el decreto cautelar, no bastan las simples alegaciones sobre la apariencia de un derecho, o sobre la existencia de un peligro grave que lesione los intereses del impugnante; sino que dichos requisitos *deben acreditarse* en el expediente a través de hechos concretos *que permitan verificar la certeza del derecho y que el peligro sea grave, real e inminente.*” (Subrayados y cursivas nuestras).

A partir de estas afirmaciones, tanto los Juzgados Superiores de lo Contencioso Tributario (que conocen en primera instancia de las acciones contencioso-tributarias), como la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (que actúa como tribunal de alzada en dichos procesos), exigen la plena prueba del derecho que se reclama (*certeza del derecho*) así como del daño (*grave, real e inminente*) que causaría la ejecución del acto administrativo.

Es decir, en adición a que el régimen moderado establecido por el legislador tributario fue modificado por vía pretoriana para exigir la concurrencia de presupuestos procesales que son alternativos según el texto expreso de la norma, los presupuestos en sí mismos han sido deformados para convertir el examen preliminar, sumario y probabilístico propio de la tutela cautelar, en un juicio de *certeza* sobre el fondo del asunto, que sólo puede corresponder a la sentencia definitiva.

Lo anterior es verdaderamente sorprendente porque supone una violación directa del Parágrafo Primero del artículo 290 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual: “*La decisión del Tribunal que acuerde o niegue la suspensión de los efectos en vía judicial, no prejuzga el fondo de la controversia*”. Pero además, es contrario a la propia jurisprudencia de la Sala, que ha reiterado en innumerables ocasiones -incluso en la sentencia No. 607 comentada- que para dictar la medida cautelar, el juez no puede prejuzgar sobre el fondo del debate procesal.

Ahora bien, resulta que, si se exige a la parte que acredite la *certeza del derecho*, entonces es obvio que si el juez otorga la tutela cautelar solicitada, estaría reconociendo la procedencia de la pretensión procesal deducida y si no la concede, estaría avanzando igualmente el sentido que tendrá la decisión definitiva. El problema en realidad no es avanzar de alguna manera la decisión definitiva, sino pedirle a la parte solicitante de la medida que pruebe el derecho que le asiste, como si en vez de una tutela cautelar, anticipada y provisional fuera a otorgarse una tutela judicial definitiva.

En este sentido la Sala ha llegado al extremo de afirmar que: “(...) el *Fumus boni iuris* se erige como el fundamento de la protección cautelar, dado que *en definitiva sólo a la parte que tiene la razón en juicio puede causársele perjuicios irreparables que deben ser evitados*” (Subrayado y cursivas nuestros).⁸⁰¹ Nos preguntamos: ¿Cómo saber quién tiene la razón cuando apenas comienza el proceso? ¿No es esto avanzar la decisión de fondo *in limine litis*?

En otras decisiones la jurisprudencia ha declarado abiertamente que la tutela cautelar no puede otorgarse a partir de *presunciones*, cuando justamente y muy por el contrario de lo que se trata precisamente es de evaluar la *presunción de buen derecho* y el *peligro de daño* que sustenta la petición de la medida. Así, la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha sostenido que: “En consecuencia, difiere esta Sala de lo decidido por el tribunal *a quo*, al verificar la existencia del *periculum in damni*, con base en meras presunciones, referidas a que ‘...*existe en los autos elementos que sugieren, de producirse la ejecución del acto recurrido, una difícil o imposible reparación con la sentencia definitiva*’, por lo que mal pudo declarar la procedencia de la medida cautelar de suspensión de efectos solicitada, toda vez que de las actas procesales no se desprende con certeza la existencia de un riesgo real que dificulte el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las cuales es titular la empresa recurrente, en razón de la carencia de medio probatorio alguno que lleve a la convicción de la existencia de tal riesgo (Vid. sentencia de esta Sala No. 01536 del 3 de diciembre de 2008, caso: *Quintero & Ocando, C.A. QUINTOCA*, criterio ratificado en el fallo No. 00718 del 20 de junio de 2012, caso: *Exterran Venezuela, C.A.*).” (Subrayados nuestros).⁸⁰²

Otra decisión de la misma Sala es reveladora de esta tendencia, cuando sostiene que: “(...) sin duda alguna que la valoración y determinación de la existencia de un perjuicio irreparable o de difícil reparación por la sentencia definitiva, derivado de la ejecución del acto administrativo impugnado, configura una de las situaciones más álgidas dentro del proceso de cognición del juzgador para llegar a la conclusión de otorgar o no la medida cautelar solicitada, pues si bien la prudencia en la evaluación y análisis de los requisitos antes citados y a su vez la necesaria ponderación y equilibrio del interés general y particular constituyen reglas válidas y fundamentales para llegar a tal conclusión, no obstante ellas *deben estar acompañadas de otros elementos que aporten al sentenciador la plena convicción de un daño o perjuicio irreparable o de difícil reparación.*” (Cursivas y subrayado nuestros).⁸⁰³

En sentido contrario, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha perfilado más apropiadamente cómo debe evaluar el juez los presupuestos procesales de las medidas cautelares, al sostener que: “La norma hace suyo el primero de

⁸⁰¹ Cf. TSJ/SPA, No. 01433, 12 de noviembre de 2008, caso: *Venezolana de Pavimentos y Canteras, C.A.*

⁸⁰² Cf. TSJ/SPA, No. 00060, 30 de enero de 2013, caso: *Oster de Venezuela, C.A.*

⁸⁰³ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00551, 16 de junio de 2010, caso: *Redescomm, C.A. vs. Municipio Chacao del Estado Miranda.*

los requisitos de procedencia propios de toda medida cautelar: la apariencia de buen derecho (*Fumus boni iuris*). Además, y aunque no lo establezca con la misma claridad, exige el segundo de los requisitos inmanente a toda medida cautelar, como lo es la verificación del riesgo manifiesto de que quede ilusoria la ejecución del fallo (*Periculum in mora*), desde que dispone que la cautela no tiene otra finalidad que la garantía de las resultas del juicio. De allí que puede afirmarse que el juez dictará la medida preventiva cuando exista presunción del derecho que se reclama (*Fumus boni iuris*) y riesgo manifiesto de que quede ilusoria la ejecución del fallo (*Periculum in mora*), si el solicitante acompañó un medio de prueba que constituya presunción grave de tales circunstancias, ya que, en función de la tutela judicial efectiva, las medidas cautelares en este ámbito no son meramente discrecionales de los jueces, sino que, una vez que se verifique el cumplimiento de los requisitos que preceptúa la norma para su otorgamiento, el órgano jurisdiccional debe dictarlas. Tales extremos deben cumplirse de manera concurrente, por lo que, si falta alguno de estos elementos, el juez no podría decretar la medida preventiva. En este orden de ideas, debe agregarse que, en materia de Derecho Público, donde necesariamente están en juego intereses generales, el juez deberá también realizar una ponderación de los intereses en conflicto para que una medida particular no constituya una lesión de intereses generales en un caso concreto...”. (Cursivas y subrayados nuestros).⁸⁰⁴

La Sala Constitucional deja claramente establecido que lo que ha de determinar el juez en el incidente cautelar, es una presunción de buen derecho y un riesgo manifiesto de que la ejecución del fallo se haga ilusoria (*Periculum in mora*) o lo que sería equivalente para el caso del artículo 290 del Código Orgánico Tributario, un riesgo manifiesto de que la parte solicitante sufra un daño irreparable o de difícil reparación, y para ello exige la presentación de un medio de prueba que constituya *presunción grave*, no plena certeza, de tales circunstancias.

Así entonces, es evidente que la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia y de algunos Juzgados Superiores en lo Contencioso Tributario, yerra en sus apreciaciones, pues mientras el texto expreso del artículo 290 del Código Orgánico Tributario exige al juez evaluar la simple *apariencia* del derecho y el daño que *podiera* causarse, la jurisprudencia pretende la *certeza* o la *plena convicción* en torno al derecho y el daño.

Dentro del contexto de la norma en comentarios el legislador utiliza la expresión *apariencia de buen derecho* para denotar la *verosimilitud* o *probabilidad* del derecho, jamás su certeza, pues ello sólo puede establecerlo la sentencia de fondo. Por la misma razón lo que hay que acreditar es esa *apariencia*, lo que se logra a partir de un examen preliminar de los argumentos del solicitante de la medida, bastando que los mismos sean plausibles, razonables, lógicos y congruentes, y a través del examen sumario de las pruebas que ya obren en el expediente, si fuere el caso, pues si se trata de una discusión de mero derecho obviamente no hay prueba alguna

⁸⁰⁴ Cf. S. TSJ/SPA, No. 395, 13 de marzo de 2007.

que revisar. En todo caso, en el incidente cautelar no puede exigirse al solicitante de la medida que pruebe su derecho, pues tal exigencia es absolutamente intempestiva y le está vedado al juez entrar a conocer el fondo del asunto, de acuerdo con el Párrafo Segundo del artículo 290 del Código Orgánico Tributario.

En cuanto al daño se refiere, el verbo “poder” utilizado por el legislador significa la *contingencia* o la *posibilidad* de que algo ocurra. Pero resulta que el legislador ha querido ser aún más preciso, en tanto conjuga el verbo en el tiempo pretérito imperfecto del subjuntivo, con lo cual claramente alude a una *hipótesis* que el juez se va a formular, pero obviamente sin tener la certeza de que la misma va a ocurrir. Entonces, un daño que *pudiera* ocurrir y la *plena certeza* de un daño, son dos realidades totalmente distintas, una hipotética y la otra indubitante, una posible y la otra segura.

Ahora bien, dada la naturaleza del tema debatido en los procesos contencioso-tributarios, el perjuicio invocado por los solicitantes de las medidas cautelares es normalmente de naturaleza económica (*rectius*: patrimonial). A partir de esta circunstancia, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia y algunos tribunales de instancia, en su afán equivocado de llegar a la certeza del daño y apartándose con ello del texto de la ley, no sólo exigen información contable y financiera que permita probar el daño que se teme, sino que han llegado incluso a establecer como una exigencia estándar que se presenten *estados financieros auditados*⁸⁰⁵ para comprobar la lesión económica de imposible o difícil reparación que comportará la ejecución del acto.

Aun cuando el texto del artículo 290 del Código Orgánico Tributario, al aludir al daño a ser considerado por el juez contencioso tributario utiliza la expresión “...*pudiera*...” que como hemos dicho evoca simplemente la posibilidad de que ocurra un hecho, mas no la certeza de que ese hecho efectivamente ocurrirá, la jurisprudencia exige *plena prueba* de los perjuicios irreparables o de difícil reparación: “Ante tal alegato, observa esta Sala que la contribuyente no promovió, a los fines de demostrar el cumplimiento del requisito del *periculum in damni*, *prueba fehaciente* de la cual se constate el peligro inminente que pudiera sufrir con la posible ejecución del acto administrativo, y que colocaría en riesgo su estabilidad patrimonial -tales como el balance general auditado correspondiente a la fecha en que fue solicitada la medida, el estado de ganancias y pérdidas, y cualquier otro estado financiero demostrativo de su real situación patrimonial-, limitándose a afirmar que no sería necesario consignar otras pruebas, porque consideró suficiente advertir sobre el posible daño patrimonial que provendría del solo hecho de que la Administración exija el pago de la sanción contenida en la resolución impugnada y su planilla correlativa.”⁸⁰⁶ (Subrayado y cursivas nuestros).

⁸⁰⁵ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00940, 25 de junio de 2009, caso: *Promociones 4133, C.A.*

⁸⁰⁶ Cf. S. TSJ/SPA, No. 01478, 14 de octubre de 2009, caso: *Malabar Group, C.A.*

En cuanto a la dimensión del daño que autoriza la protección cautelar, se ha desestimado reiteradamente que cuantiosas diferencias de impuesto a pagar o multas exorbitantes, pueden invocarse como fundamento de la medida cautelar solicitada, entendiéndose que tales perjuicios económicos siempre pueden ser reparados. Pareciera entonces que el contribuyente debe aportar plena prueba de que la ejecución del acto lo llevará la ruina económica.

Si se sigue *ad pedem literae* el criterio de la jurisprudencia, resulta que en el contencioso tributario, salvo algunas excepciones, el perjuicio siempre será reparable por la sentencia definitiva pues el accionante siempre tendrá el derecho de recuperar, al menos formalmente, lo que ha pagado indebidamente por concepto de tributos, multas e intereses. En este sentido la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha dicho que: “(...) independientemente de las dificultades que en la práctica pueda conseguir la recurrente para obtener del Estado el reintegro del dinero erogado, el carácter coactivo de las decisiones jurisdiccionales obliga a la Administración, en el caso de declararse con lugar el recurso incoado, a devolver el monto percibido por concepto del pago indebidamente efectuado. En este sentido, la devolución del monto pagado por la parte actora no constituye una potestad discrecional de la Administración, por el contrario, es un verdadero deber jurídico derivado de una sentencia cuyos efectos son de obligatorio cumplimiento y cuya inobservancia genera responsabilidades personales y directas a los funcionarios públicos”.⁸⁰⁷

Es lamentable que la jurisprudencia haga un examen aséptico del asunto, colocándose de espaldas a la realidad de la Administración Pública venezolana. Es un hecho notorio que obtener un reintegro la Administración Tributaria Nacional es una tarea titánica, frustrante y en muchos casos imposible. No sólo es necesario esperar muchos años para obtenerlo, sino que no se reconoce jamás el pago de los intereses de mora, que el propio Código Orgánico Tributario contempla, y muchos menos el resarcimiento de los daños patrimoniales, anormales y especiales, causados por el mal funcionamiento del servicio. De modo pues que este tipo de declaraciones confirman el viejo brocárdico según el cual *la jurisprudencia es el arte de desconocer sistemáticamente lo que todo el mundo sabe*.

En todo caso, aunque una empresa no quiebre o no solicite el estado de atraso por la ejecución forzosa de un acto de determinación tributaria e imposición de sanciones, puede sin embargo sufrir un daño irreparable o de difícil reparación si, por ejemplo, la ejecución absorbe la totalidad o una parte sustancial de la utilidad del ejercicio anterior porque, dependiendo de las circunstancias del caso, semejante contrariedad económica puede suponer: a) la pérdida de oportunidades de negocio proyectadas que tal vez no se presenten de nuevo, causando el estancamiento o la paralización de la empresa; b) la deslocalización de la actividad económica en búsqueda de mejores condiciones de trabajo en otras jurisdicciones, con la consecuente

⁸⁰⁷ Cf. S. TSJ/SPA, No. 01817, 14 de noviembre de 2007 caso: *Terminales Maracaibo, C.A.*

pérdida de empleos directos e indirectos y, obviamente, la desaparición de la fuente generadora de capacidad contributiva; c) la inviabilidad de la empresa por la decisión de los socios de cesar en sus actividades, vista la merma drástica de las utilidades obtenidas del negocio, etc.

Es importante insistir en que el examen que corresponde efectuar al juez en el incidente cautelar es un *cálculo de probabilidades* dirigido, por una parte, a verificar la *verosimilitud* de la pretensión procesal deducida y, por el otro, a establecer la presunción de un potencial daño que, como expresamente dice el artículo 290 del Código Orgánico Tributario, *podiera* producirse.

Recuérdese que *presunción* y *certeza* no son sinónimos y ni siquiera conceptos equivalentes o relacionados. La presunción "...es un proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho -el llamado hecho base-, se concluye en la confirmación de otro que normalmente le acompaña -el hecho presumido- sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos".⁸⁰⁸ Si ese proceso de deducción lógica es el producto de la especulación de quien examina el hecho base y aplica la norma jurídica, estaremos frente a la presunción judicial u *hominis*. Por el contrario, si tanto el hecho base como el hecho presumido, vienen señalados por la ley, estaremos ante la presunción legal.

En el caso de la tutela cautelar y aún asumiendo que los presupuestos procesales de procedencia de la medida son concurrentes, el juez contencioso-tributario sólo debe establecer que la pretensión de nulidad del acto administrativo de contenido tributario es *razonable, posible, verosímil*; y que la ejecución del mismo *podiera* comportar un daño irreparable o de difícil reparación.

3. Tutela cautelar y presunción de legitimidad del acto administrativo

Como fue expuesto en el apartado precedente, por vía pretoriana no sólo se modificaron los presupuestos procesales de la medida cautelar de suspensión de efectos del acto administrativo, establecidos en el artículo 290 del Código Orgánico Tributario, para exigir su concurrencia cuando el texto expreso de la Ley los consagró como alternativos, sino que además se han deformado los presupuestos procesales en sí mismos porque siendo la presunción de buen derecho un cálculo de probabilidades o verosimilitud de la procedencia de la pretensión procesal deducida y el riesgo de daño la hipótesis de un perjuicio que pudiera ocurrir, la jurisprudencia exige ahora que sólo se otorgue la tutela cautelar a quien *tenga la razón* y a quien aporte *plena prueba* del perjuicio que teme.

Al comentar la evolución (o *involución*) de la jurisprudencia tributaria en relación con la tutela cautelar, la profesora BETTY ANDRADE explica lo siguiente: "puede verse que la jurisprudencia patria en la materia ha sufrido un proceso de transformación constante que podría ser dividido en tres etapas. La primera etapa se

⁸⁰⁸ ESEVERRI-MARTÍNEZ, E. *Presunciones legales y derecho tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 7.

caracterizaba por la precaución extrema de los órganos judiciales en el decreto de las medidas solicitadas, siendo que ante la duda, la decisión del ente era negar la cautela, sobre la base de evitar el abuso en el ejercicio del derecho a la defensa de los administrados. La segunda etapa deviene en el avance en la comprensión del concepto de tutela judicial efectiva, en el entendido de que el decreto de las medidas cautelares se configuraba en una necesidad directa de los administrados para su protección de las actuaciones administrativas y de la garantía de que el acceso a la administración de justicia fuese efectivo y no resultase en la causación de daños para el administrado. La tercera etapa implica una suerte de regreso a la primera de las posiciones sostenidas, e implica el favorecer la presunción de legalidad del acto administrativo, en pos de la protección de los intereses generales vinculados con el mismo. Con ello, la regla general se constituye en el no otorgamiento de medidas cautelares, a menos que sea absolutamente patente la afectación que puede causarse en la esfera de los derechos e intereses de los administrados por la no concesión de la cautela requerida.”⁸⁰⁹

Todo este desaguizado termina de redondearse cuando la jurisprudencia invoca la presunción de legitimidad de los actos administrativos de contenido tributario, como elemento determinante que ha de examinarse antes de otorgar la tutela cautelar. Ello requiere recordar, aunque sea de manera general, en qué consiste esa presunción de legitimidad y si la misma puede ser un motivo válido para rechazar la medida cautelar de suspensión de efectos del acto administrativo de contenido tributario.

3.1. Breves notas sobre la presunción de legitimidad de los actos administrativos

Como ya hemos afirmado, una de las características más destacadas y fundamentales que envuelve el ejercicio de las potestades administrativas, es la de poder imponerse a los destinatarios de las mismas sin contar con su consentimiento. En el Derecho público la voluntad de los administrados no es necesaria, porque la decisión administrativa se impone al presumirse dictada en ejecución y con apego a la ley. Se dice entonces que la decisión es ejecutiva porque es obligatoria. Pero además, esta decisión es ejecutoria porque puede ser materialmente ejecutada por la propia Administración, sin la intervención previa de un juez y sin que la voluntad de los administrados destinatarios de la misma sea relevante.

Ahora bien, se ha sostenido en el Derecho administrativo clásico que esta característica exorbitante de los actos administrativos, que se imponen a los particulares aun en contra de su voluntad y que no requieren, salvo disposición legal en contrario, que un juez autorice su ejecución forzosa, sino que ésta puede ser llevada a cabo por el propio órgano que dictó la decisión, no tiene otro fundamento que una presunción innominada de legalidad que ampara tales actos.

⁸⁰⁹ ANDRADE, B. “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*. No. 111, AVDT, Caracas, 2006, p. 116.

En otras palabras, el privilegio de la decisión previa, que no es otra cosa que la síntesis de la ejecutividad y la ejecutoriedad, que en nuestro ordenamiento jurídico, como hemos dicho, están previstas de manera expresa en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, sólo encontraría justificación en tanto se presuma que la decisión administrativa se ha dictado en ejecución y de conformidad con la ley. De lo contrario es difícil explicar por qué la Administración está dispensada de acudir al juez para que evalúe previamente y en cada caso, la legalidad de sus actuaciones, a los fines de que éstas devengan obligatorias; y por qué tales decisiones pueden ser forzosamente ejecutadas por el propio órgano del cual emanan, de nuevo sin intervención judicial.

Hemos dicho ya que la presunción de legalidad de los actos administrativos enfrenta hoy en día una importante, meditada y sin precedente crítica en la doctrina patria, encabezada en este caso por SERVILIANO ABACHE CARVAJAL⁸¹⁰, lo que reclama una nueva discusión sobre el tema y el replanteamiento de algunos dogmas fundamentales del Derecho administrativo.

3.2. La presunción de legitimidad y la tutela cautelar

La jurisprudencia tributaria afirma que el decretar judicialmente la suspensión del acto administrativo, supone una excepción a los principios de ejecutividad y ejecutoriedad inmediata de los actos administrativos, ambos principios derivados de la referida presunción de legalidad. Dice además que tomando en consideración dicha circunstancia, la sola apariencia del buen derecho no es suficiente para suspender el acto administrativo tributario; sino que además la ejecución del acto administrativo debe causar perjuicios al interesado, peligro éste calificado por el legislador como grave.

Señala además que en cuanto a la exigencia del *Fumus boni iuris*, es decir, de la probable existencia de un derecho, del cálculo o verosimilitud de que la pretensión principal será favorable al accionante, dicho requisito no puede derivar únicamente de la sola afirmación del accionante, sino que debe *acreditarse en el expediente* y que el acto administrativo tributario cuya suspensión se pide ante el órgano jurisdiccional, se presume dictado con apego a la ley, es decir, que el acto administrativo tributario goza de una presunción de legalidad, al ser dictado por órganos o entes públicos que poseen competencias y atribuciones contempladas en la ley para el ejercicio de la actividad administrativa tributaria. La apariencia del derecho y el peligro inminente de daño grave en los derechos e intereses del interesado sería lo que, en todo caso, justificaría la suspensión de los efectos del acto administrativo tributario.

Ahora bien, supongamos que efectivamente la presunción de legitimidad es válida e indiscutible y que debe continuar siendo un *leitmotiv* dentro del Derecho administrativo. Aún en ese caso, existen al menos tres importantes argumentos que le impiden al juez tributario basarse en esa presunción para negar la tutela cautelar:

⁸¹⁰ ABACHE CARVAJAL, S. *La atipicidad de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*. FUNEDA, Caracas, 2012.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, ha sostenido que la labor del juez consiste en un *cálculo preventivo o juicio de probabilidad y verosimilitud*: “Respecto al primero de los requisitos, esto es, el *Fumus boni iuris* o la presunción grave del derecho que se reclama, como antes se señaló, su verificación consiste en apreciar de las actas que conforman el expediente que haya una apariencia de buen derecho, pues cuando se acuerda la tutela cautelar no puede prejuzgarse sobre el fondo del asunto planteado. En efecto, se trata de un cálculo preventivo o juicio de probabilidad y verosimilitud sobre la pretensión del demandante correspondiéndole al Juez analizar los recaudos o elementos presentados junto con el libelo de la demanda, a los fines de indagar sobre la existencia del derecho que se reclama”.⁸¹¹

Lo anterior significa que el juez no tiene y no debe *prejuzgar* sobre el fondo del asunto, sino que simplemente debe realizar una evaluación superficial sobre el tema debatido, es decir, un *juicio de verosimilitud*. Lo verosímil, como dice el Diccionario de la Real Academia Española, es lo que “*tiene apariencia de verdadero*” lo que es “*creíble por no ofrecer carácter alguno de falsedad*”; y lo que tiene *apariencia* de verdadero no necesariamente es verdadero, de suerte que lo que se le pide al juez en el incidente cautelar no es que se pronuncie sobre el fondo, sino que constate la existencia de un *derecho aparente*.

En el caso del contencioso tributario, en el cual el objeto de la *litis* es normalmente un acto administrativo, ese conocimiento sumario se alcanza confrontando dicho acto con los vicios que le endilga el accionante en el libelo respectivo. Pero el juez no debe ni puede pronunciarse sobre si los vicios existen o no, porque ello sería adelantar la decisión de fondo, sino que debe intuir si es factible, razonable o probable que dichos vicios existan; es decir, tiene que verificar que los alegatos del accionante sean razonables, serios, congruentes y que estén debidamente fundamentados, de modo que no sean temerarios y a todas luces improcedentes o, mejor dicho, que sean “*creíbles por no ofrecer carácter alguno de falsedad*” (*i.e.* verosímiles).

Por ello el incidente cautelar no es la etapa procesal legalmente prevista para establecer si la presunción de legitimidad del acto administrativo ha sido o no desvirtuada pues la causa no se ha abierto a pruebas, las partes no han presentado sus conclusiones finales y, en definitiva, no ha transcurrido el *iter* procesal en todas sus etapas hasta el estado de sentencia. Es decir, el proceso apenas comienza y esa es una resolución que sólo puede alcanzarse al final del mismo. De otro modo y como hemos dicho ya, estaríamos ante un proceso que arranca al revés, no habría proceso cognoscitivo sino monitorio, con un derecho o la falta de él, establecida *ab initio*. El resto del juicio sería realmente un inútil ornamento.

⁸¹¹ Cf. TSJ/SPA, No. 06082, publicada el 03 de noviembre de 2005, caso: *Edui Nicomedes Alfonso y otros con Ministerio de Interior y Justicia*.

Aun asumiendo los criterios tradicionales sobre el contenido, el alcance y los efectos de la presunción de legitimidad de los actos administrativos, *es únicamente la sentencia definitiva y no la interlocutoria cautelar*, a la que corresponde decidir si la presunción de legitimidad fue desvirtuada o no por el accionante. Sostener otra cosa implica violar el Parágrafo Primero del artículo 290 del Código Orgánico Tributario y contradecir el criterio reiterado y pacífico de la propia jurisprudencia en cuanto a que el juez no puede *prejuzgar* sobre el fondo del asunto al dictar medidas cautelares.

En segundo término, en el incidente cautelar la única presunción que de acuerdo con la ley debe ser analizada es la *presunción o apariencia de buen derecho* que pudiera acompañar a la solicitud del peticionante. La ley no ordena examinar ninguna otra presunción sino esa. El texto de la norma es clarísimo incluso si aceptamos que los requisitos previstos en el artículo 290 del Código Orgánico Tributario son concurrentes y no alternativos. Lo que el juez debe verificar es si la ejecución del acto pudiera causar graves perjuicios al interesado y (o) si la impugnación se fundamenta en la apariencia de buen derecho.

Por último, si el silogismo de la sentencia cautelar parte de la premisa mayor conforme a la cual todos los actos de contenido tributario disfrutan de una presunción de legitimidad mientras no se demuestre lo contrario, y luego coloca como premisa menor que en el caso concreto el solicitante de la medida no aportó *plena certeza de su derecho, es decir de la ilegalidad del acto*, la conclusión será siempre y en todo caso que no procede la tutela cautelar.

En otras palabras, *si los actos de contenido tributario son siempre legales mientras no se demuestre lo contrario y si en el incidente cautelar el solicitante tiene que aportar plena prueba de la ilegalidad del acto, pero no puede hacerlo porque ese no es el momento procesal idóneo ni tampoco puede el juez tocar el fondo del asunto debatido, que es justamente la legalidad del acto, entonces jamás y nunca podrá otorgarse la tutela cautelar y de hecho eso es lo que ocurre en la actualidad, gracias a las erradas interpretaciones de los jueces.*

Lo anterior, que es de la esencia de la tutela cautelar, ha sido desconocido sistemáticamente por la jurisprudencia acudiendo al argumento circular de que los actos administrativos de contenido tributario disfrutan de una cualidad exorbitante por la cual se presumen legítimos, salvo prueba en contrario, y por ello son ejecutivos y ejecutorios.

CAPÍTULO CUARTO

EL AMPARO TRIBUTARIO

1. *El origen del amparo tributario*

1.1. *El amparo constitucional no es el origen ni es el género del amparo tributario*

El amparo constitucional nació en México, en el siglo XIX y de allí se expandió por toda Latinoamérica y llegó hasta Europa.⁸¹² Fue en la Constitución del Estado de Yucatán del 11 de marzo de 1841 y partir del proyecto elaborado por el jurista azteca Manuel Crescencio García Rejón, donde se introdujo por primera vez un mecanismo procesal de protección de derechos individuales denominado *juicio de amparo*. Más adelante, en el Acta Constitutiva y de Reforma del 18 de mayo de 1847⁸¹³, el juicio de amparo se convirtió en una acción disponible para todos los habitantes de la federación mexicana. Sobre la base de estos antecedentes y como lo relata el maestro Héctor Fix-Zamudio: "...los miembros del Congreso Constituyente de 1856-1857 (...) establecieron en los artículos 101 y 102 de la Constitución Federal del 5 de febrero de 1857 los lineamientos fundamentales del juicio de amparo en su concepción original, algunos de los cuales han llegado hasta nuestros días. Esta debe considerarse como la etapa final en el nacimiento de la institución y

⁸¹² Sobre el amparo constitucional mexicano, consúltese: ARELLANO GARCÍA, C. *Juicio de Amparo*. Editorial Porrúa, México, 1982; BURGOA, I. *Juicio de Amparo*. Editorial Porrúa, México, 1983; y por supuesto la extensa y fecunda obra del maestro mexicano HÉCTOR FIX-ZAMUDIO, de la que se puede tener una semblanza en el siguiente trabajo: FIX-ZAMUDIO, H. *Ensayos sobre derecho de amparo*. Editorial Porrúa-UNAM, México, 1999.

⁸¹³ El artículo 25 del Acta de Reformas de 1847, disponía: "Los tribunales de la federación ampararán a cualquier habitante de la República en e ejercicio y conservación de los derechos que le concede esta Constitución y las leyes constitucionales, contra todo ataque de los Poderes Legislativo y Ejecutivo, ya de la Federación, ya de los Estados, limitándose dichos tribunales a impartir su protección en el caso particular, sobre lo que verse el proceso sin hacer ninguna declaración general respecto de la ley o acto que la motivare." Texto consultado en: FIX-ZAMUDIO, H. "La teoría de Allan Brewer-Carías sobre el derecho de amparo." *El derecho público a comienzos del siglo XXI. Estudios en homenaje al profesor Allan R. Brewer Carías*. Thomson-Civitas, Instituto de Derecho Público de la Universidad Central de Venezuela. Madrid, 2003, T. I, p. 1141.

el punto de partida de su desarrollo posterior hasta alcanzar el alto grado de complejidad con el cual se le conoce actualmente.”⁸¹⁴

De allí el amparo constitucional fue recogido, como hemos dicho, en la mayoría de las Constituciones Latinoamericanas, tal como lo refiere el profesor Fix-Zamudio: “*Argentina* (1853-1860, texto reformado en agosto de 1994), artículo 43, primer y segundo párrafos, y consagrado también en varias Constituciones provinciales; *Bolivia* (1967), artículo 19; *Costa Rica* (1949, reformada en 1989) artículo 48; *Ecuador* (1978, texto revisado en 1998), artículo 95; *El Salvador* (1983), artículo 247; *Guatemala* (1985), artículo 265; *Honduras* (1982), artículo 183; *México* (1917), artículo 103 y 107; *Nicaragua* (1987), artículo 188; *Panamá* (1972-1983), artículo 50; *Paraguay* (1992), artículo 128; *Perú* (1993), artículo 200.2; *Uruguay* (1966), implícitamente artículos 7 y 72; *Venezuela* (1999) artículo 27.”

Gran influencia tuvo también en nuestro medio, el desarrollo del amparo constitucional en Argentina. Recogido por primera vez en la Constitución de la Provincia de Santa Fe de 1921, tuvo un verdadero impulso por vía pretoriana, a través de los famosos casos *Ángel Siri* de 1957⁸¹⁵ y *Samuel Kot* de 1958.⁸¹⁶

En Venezuela el amparo constitucional propiamente dicho fue regulado por primera vez en la Constitución de 1961⁸¹⁷, en cuyo artículo 49, se disponía que: “Los Tribunales ampararán a todo habitante de la República en el goce y ejercicio de los derechos y garantías que la Constitución establece, en conformidad con la ley. El procedimiento será breve y sumario, y el juez competente tendrá potestad para restablecer inmediatamente la situación jurídica infringida.” Es importante señalar, como lo destacada el profesor Rafael Badell Madrid, que el amparo constitucional puede retrotraer sus orígenes hasta la Constitución de 1947, en cuyo artículo 32 se reguló el *habeas corpus*⁸¹⁸ que sin duda es el antecedente más importante del amparo constitucional propiamente dicho.

⁸¹⁴ FIX-ZAMUDIO, H. “La teoría de Allan Brewer-Carías... *Cit*, T. I, p. 1141.

⁸¹⁵ En este caso La Corte Suprema de Justicia de la Nación, señaló que: “basta la comprobación inmediata de que una garantía constitucional se halla restringida para que surja la necesidad de que aquella sea restablecida por los jueces en su integridad, aun en ausencia de una ley que la reglamente.” *Vid.* MARANIELLO, P.A. “El amparo en Argentina. Evolución, rasgos y características especiales.” *Revista IUS*. Enero-Junio 2011, Vol. 5, No. 27, consultado en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-21472011000100002

⁸¹⁶ En este caso, la protección procesal se extendió no sólo a las actuaciones violatorias de derechos constitucionales emanadas de autoridades públicas, sino también de los particulares. *Ibid.*

⁸¹⁷ Gaceta Oficial No. 3.357 Extraordinario del 2 de marzo de 1984.

⁸¹⁸ BADEL MADRID, R. *Derecho Procesal Constitucional*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Colección Estudios No. 121, Caracas, 2020, pp. 223 y ss.

Durante muchos años este derecho permaneció latente, sin reconocimiento concreto, pues se sostenía que el artículo 49 era una norma *programática* que requería un desarrollo legislativo para poder ser aplicada en la práctica.⁸¹⁹ Algunos jueces de instancia acordaron amparos constitucionales, pero casi todos eran revocados en apelación ante la ausencia de una norma reglamentaria del artículo 49 de la Constitución y de hecho la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, en sentencia de fecha 14 de diciembre de 1970, caso: *Juan y Constantino Viera Alvez*, estableció lo siguiente: “Sin embargo, considerando, quizás, que era necesario establecer pautas generales para orientar la futura labor del Congreso en este importante campo de la legislación nacional, el constituyente completó la norma ya comentada con las disposiciones que forman el aparte del artículo 49, una de las cuales tiene por objeto indicar la finalidad procesal de la actuación del Juez, o sea ‘restablecer la situación jurídica infringida’ y la otra destacar la celeridad del ‘procedimiento será breve y sumario’ como característica común de los diversos modos de procurar que exige la protección inmediata de los derechos y garantías establecidas en la Constitución. Basta leer el aparte en consideración para advertir que no es una norma directa e inmediatamente aplicable para los Jueces, sino un precepto programático, sólo parcialmente reglamentado para la fecha en que la Constitución fue promulgada, y dirigido particularmente al Congreso, que es el órgano a quien compete la reglamentación de las garantías constitucionales, en conformidad con los artículos 136, ordinal 24, y 139 de la Constitución. Tal es la interpretación que da la Corte al artículo 49 al analizar sus previsiones aisladamente con el fin de desentrañar la mente del constituyente del lenguaje usado por éste para expresar su voluntad. Pero esta interpretación gramatical se robustece con la observación adicional de que el constituyente se habría abstenido de regular el procedimiento de Habeas Corpus, si hubiera considerado que para hacer efectivo el amparo bastaba lo dicho en el artículo 49 respecto al procedimiento, no siendo indispensable su reglamentación legal para determinar el fuero competente y el modo de proceder, a lo cual podría añadirse, que en el único párrafo de la exposición de motivos relativo a esta institución, se expresa lo siguiente: ‘En cuanto al amparo, se establece solamente el principio general para que la ley lo reglamente; pero a fin de no dejar en suspenso su eficacia hasta la promulgación de la ley respectiva, se consagra en las Disposiciones Transitorias el derecho de *Habeas data* Corpus, reglamentándolo de manera provisional.’”⁸²⁰

Luego, mediante un acuerdo de la misma Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 24 de abril de 1972, en el caso: *Comisión Elec-*

⁸¹⁹ Un interesante análisis sobre la evolución del amparo constitucional en Venezuela puede consultarse en: GOIG MARTÍNEZ, J.M. “El amparo constitucional en la República de Venezuela. Antecedentes y Evolución.” *Revista de Derecho Político*. No. 39, Caracas, 1995, pp. 405-423.

⁸²⁰ *Vid.* ORTIZ-ÁLVAREZ, L. – HENRÍQUEZ MAIONICA, G. *Las grandes decisiones de la jurisprudencia de amparo constitucional (1969-2004)*. Editorial Sherwood, Caracas, pp. 38-42.

toral de la Universidad Central de Venezuela, se estimó que no eran competentes los jueces penales para acordar el juicio de amparo en sentido amplio, ya que ante ellos únicamente podía interponerse el *habeas corpus* a que hacía referencia la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución de 1961.⁸²¹

Como refiere GOIG MARTÍNEZ, en 1977 el Congreso aprobó por ley la Convención Americana de Derechos Humanos⁸²² en cuyo artículo 25 se estableció que: “Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea sometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.”⁸²³ A la misma conclusión llega el profesor RAFAEL BADELL MADRID: “Si bien la falta de regulación legal había servido de base para que los tribunales argumentaran su incompetencia para conocer de este tipo de acciones, es lo cierto que después que Venezuela ratificó la CADH en 1977, los tribunales de instancia comenzaron a admitir las acciones de amparo propuestas por ante sus tribunales en razón de que la referida convención establecía en el artículo 25.5 el derecho de toda persona a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los tribunales competentes que lo amparen contra actos que violen los derechos humanos. En efecto, los tribunales de la República dejaron de considerar la norma constitucional relativa al amparo constitucional como una disposición programática porque así lo establecía la CADH.”⁸²⁴

Tal vez esto provocó un cambio de criterio y entonces se produjeron las famosas decisiones dictadas en los casos *La Rondalera*⁸²⁵ y *Andrés Velázquez*⁸²⁶. Inmediatamente, la propia Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, mediante sentencia de fecha 20 de octubre de 1983, bajo la ponencia del Magistrado Dr. René De Sola, dictada en el caso: *Andrés Velázquez vs. Consejo Supremo Electoral*, sostuvo sobre el artículo 49 de la Constitución de 1961, que: “La norma transcrita ha sido objeto de divergente interpretación tanto por parte de la doctrina como de la jurisprudencia nacionales, pues mientras algunos consideran que se trata de una norma simplemente programática cuya aplicación -salvo lo dispuesto en la Disposición Transitoria Quinta- queda diferida hasta que se dicte una ley especial que regule la materia, otros estiman que la ausencia de este instrumento legal no impide el ejercicio del recurso de amparo y en apoyo de este último criterio se in-

⁸²¹ GOIG MARTÍNEZ, J.M. “El amparo constitucional...*Cit.*, p. 415.

⁸²² Gaceta Oficial No. 31.256 de fecha 4 de junio de 1977.

⁸²³ GOIG MARTÍNEZ, J.M. “El amparo constitucional...*Cit.*, p. 417.

⁸²⁴ BADELL MADRID, R. *Derecho Procesal Constitucional*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Colección Estudios No. 121, Caracas, 2020, p. 226.

⁸²⁵ Cf. S. Juzg. 4to. 1ra inst. Civ. Merc., de la Circunscripción Judicial del Dto. Federal y Estado Miranda, del 24 de noviembre de 1982.

⁸²⁶ Cf. S. Juzg. Sup. 8vo. 1ra inst. Civ. Merc., de la Circunscripción Judicial del Dto. Federal y Estado Miranda, del 10 de febrero de 1983.

voca especialmente del artículo 50 de la propia Constitución que establece: ‘La falta de ley reglamentaria de estos derechos no menoscaba el ejercicio de los mismos’. Considera la Corte que con esta declaración el constituyente ha manifestado su voluntad en el sentido de mantener la integridad de los derechos humanos y de ponerlo a cubierto de cualquier intento o acto que pudiese vulnerarlos, ya que, en su concepto, la diferencia que ha pretendido hacerse entre derechos y garantías, es inadmisibles, desde el momento que haría de aquéllos meras declaraciones retóricas sin contenido real.’⁸²⁷

A partir de ese momento comenzaron a acordarse amparos constitucionales aun sin ley reglamentaria del artículo 49 de la Constitución⁸²⁸; hasta que finalmente, fue promulgada la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales de 1988⁸²⁹, modificada en cuanto a su procedimiento por la famosa sentencia dictada en el caso *José Amando Mejía*.⁸³⁰

1.2. El verdadero origen del amparo tributario

El amparo tributario en Venezuela tuvo un origen y una evolución totalmente distinta, sin conexión alguna con el desarrollo del amparo constitucional. El Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos (OEA) y del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), se constituyó en 1961 para “contribuir al fortalecimiento de los sistemas tributarios de América Latina, a mejorar la administración y capacitar y adiestrar los funcionarios fiscales.”

⁸²⁷ Consultada en: *Revista de Derecho Público*. No. 16, EJV, Caracas, 1983, pp. 169-170.

⁸²⁸ Tal vez el caso más famoso de aquella época lo sea el amparo constitucional intentado por el Dr. Arturo Torres Rivero contra el Registro Automotor Permanente (conocido entonces como el “RAP”), en el cual el Juzgado Superior Sexto de lo Contencioso Tributario dictó sentencia acordando un amparo constitucional contra la Resolución No. 7 del Ministerio de Transporte y Comunicaciones que aumentaba la tasa que se pagaba por el mencionado registro automotor. Esa sentencia fue luego revocada por la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, por decisión de fecha 6 de agosto de 1987, a partir de la apelación presentada por la Procuraduría General de la República (tuvimos entonces la fortuna de trabajar en el equipo de la Procuraduría General de la República, junto con el Procurador General de la República Dr. Luis Beltrán Guerra, y los doctores José Araujo Juárez, Rafael Badell Madrid, Gerardo Fernández y Gustavo Linares Benzo). Este caso es muy relevante porque el fondo del asunto era esencialmente tributario, puesto que mediante una resolución ministerial se había fijado un tributo. Se trató de un claro ejemplo de un amparo constitucional donde la materia de fondo era tributaria, pero que no tiene absolutamente nada que ver con el *amparo tributario*. Vid. ORTIZ ALVAREZ, L. – HENRÍQUEZ MAIONICA, G. *Las grandes decisiones de la jurisprudencia de amparo constitucional (1969-2004)*. Editorial Sherwood, Caracas, 2004, pp. 68 y ss.

⁸²⁹ G.O. No. 34.060 del 27 de septiembre de 1988.

⁸³⁰ Cf. S. TSJ/SC, 1 de febrero de 2000, caso: *José Amando Mejía* consultada en original.

El Comité de Alternos del Programa integrado por Álvaro Magaña (Director Ejecutivo por la OEA) y James Lynn (por el BID), confirió a una comisión de tres destacados juristas Latinoamericanos, los doctores Carlos M. Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes De Sousa y Ramón Valdés Costa, la redacción de un modelo de Código Tributario para América Latina con la asistencia de reconocidos especialistas de diferentes países de la región, a saber: Aurelio Camacho Rueda (Colombia), Enrique Piedrabuena Richard (Chile), Carlos Mersán (Paraguay), Enrique Vidal Cárdenas (Perú), Alfonso Moisés Beatriz (Salvador) y el recordado y querido maestro José Andrés Octavio (Venezuela).

El 17 de abril de 1967, la Comisión Redactora envió al Director Ejecutivo del Programa Conjunto de Tributación OEA-BID, para ese entonces Dr. Manuel Rapoport, el texto del Proyecto de Modelo de Código Tributario para América Latina junto con su Exposición de Motivos.

En el Capítulo V de aquel Modelo, en los artículos 194 al 196, se consagró la “acción de amparo” en unos términos que fueron recogidos casi textualmente por el primer Código Orgánico Tributario venezolano de 1992⁸³¹. No tenía por objeto esa acción, proteger procesalmente a los justiciables frente a los actos o vías de hecho de las administraciones tributarias que violasen o amenazaren con violar sus derechos y garantías constitucionales, sino únicamente ampararlos frente a las *demoras excesivas* en resolver sobre *peticiones* de los interesados que causaren perjuicios no reparables por los medios procesales previstos en el Código.

Para ese entonces, se discutía aún sobre el carácter programático o no del artículo 49 de la Constitución de 1961, que regulaba el amparo constitucional, existía desacuerdo sobre la necesidad de una ley que desarrollase el amparo constitucional y por supuesto no se había dictado la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales. En cambio, el amparo tributario era una acción perfectamente operativa desde su consagración en el Código Orgánico Tributario de 1982.

2. *Fundamento de la acción*

No sólo la actuación expresa de las autoridades tributarias es controlable a través de un órgano imparcial inserto en la Administración de justicia, también son susceptibles de protección las situaciones jurídico-subjetivas que resultan lesionadas cuando la Administración Tributaria permanece silente, inerte o inmóvil ante las peticiones y solicitudes de los particulares.

⁸³¹ No cabe la menor duda que el padre de nuestro primer Código Orgánico Tributario, como era además absolutamente natural al haber participado en la creación del Modelo en el que aquél se inspiró, fue el Dr. José Andrés Octavio. Como refiere el profesor Jesús Sol Gil: “...desde sus funciones como Contralor General de la República, impulsó la redacción del Proyecto de Código Orgánico Tributario venezolano; cuya comisión redactora presidió y que fuera presentado al Congreso Nacional en el año de 1977, promulgado el 3 de agosto de 1982.” SOL GIL, J. “Presentación”. *Libro Homenaje a José Andrés Octavio*. AVDT, Caracas, 1999.

La mora administrativa es fuente de inseguridad jurídica y ésta es una prolífica matriz para la generación de perjuicios de toda índole en contra de los particulares, como por ejemplo y sin ánimo de hacer una enumeración exhaustiva, negocios que se frustran, oportunidades que se pierden, actividades productivas que se paralizan, proyectos que quedan en suspenso, capitales que quedan anclados sin poder convertirse en fuente de riqueza y empleo, entre otros. La lista podría continuar *ad infinitum* y sólo quien ha conocido la Administración pública por dentro sabe el universo de situaciones dañosas que el retardo en la tramitación de los procedimientos puede provocar.

La desesperante lentitud de los procedimientos administrativos es algo tan común que hemos llegado a creer que es lo normal; hemos perdido de vista que se trata de una situación perniciosa e inaceptable, que los ciudadanos no debemos soportar y que nadie nos puede imponer. Las causas de esta lentitud pueden ser muchas y difíciles de resolver, sobre todo por la incapacidad absoluta de nuestros gobernantes para hacerlo, por su sempiterna y palmaria ineptitud para siquiera mitigar esta situación; sin embargo, ello no autoriza en modo alguno a que el ciudadano consienta tan odiosa situación y sufra pasivo y resignado los perjuicios de toda índole que derivan de la mora administrativa.

En el ámbito tributario la situación es idéntica, con el agravante de que se trata de una actividad que por su propia naturaleza afecta el patrimonio de los administrados, lo cual exigiría de la Administración una acción más eficaz que hiciera menos gravosa una relación que ya es bastante molesta para el ciudadano común, en especial en un país donde la actividad administrativa prestacional -justificación última del pago de tributos- está en ruinas.

La mora administrativa es antijurídica; viola normas constitucionales y legales expresas y principios fundamentales que informan el procedimiento administrativo ordinario y también el especial tributario. Por ello, desde que se promulgó el primer Código Orgánico Tributario en 1982, se reguló una acción cuyo objeto es combatir la inercia de la Administración Tributaria en la resolución de las peticiones de los interesados, cuando tales demoras excesivas e injustificadas causen perjuicios no reparables por los medios procesales establecidos en el Código o en las leyes especiales. A esta acción se le denominó *amparo tributario*, término con el cual se mantiene en el Código Orgánico Tributario vigente (Código Orgánico Tributario 2020) en los artículos 310⁸³² y siguientes.

Esta regulación tiene su origen remoto en el juicio de amparo argentino desarrollado en la Ley 16.986 del 18 de octubre de 1966, el cual a su vez influenció a los redactores del Modelo de Código Tributario para América Latina, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID.

⁸³² “Artículo 310. 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.”

En consecuencia, el fundamento primigenio de la acción de amparo tributario es el derecho de representar o dirigir peticiones a los entes de la Administración Tributaria y a obtener oportuna respuesta a las mismas, consagrado en forma genérica en el artículo 51 de la Constitución⁸³³ y en forma específica para la Administración Pública en el artículo 2 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos⁸³⁴ y para la tributaria en el artículo 163 del Código Orgánico Tributario.⁸³⁵

Como lo ha señalado la jurisprudencia: “(...) dicha acción de amparo tributario es un medio judicial expedito cuya finalidad estriba en que la Administración Tributaria cumpla con una obligación que la ley le impone, cuando ha incurrido en demora excesiva para resolver las peticiones de los interesados y que de ella se causen perjuicios no reparables por los medios procesales establecidos en el Código Orgánico Tributario vigente o en leyes especiales.”⁸³⁶

3. Objeto de la pretensión procesal de amparo tributario

El objeto de la acción, como se ha dicho, es obligar a la Administración Tributaria a que resuelva las *peticiones* formuladas por los administrados.⁸³⁷ Al referirnos a la Administración Tributaria aludimos a los diversos entes a los que se aplica el

⁸³³ Artículo 51 Constitución. “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.”

⁸³⁴ Artículo 2 LOPA: “Toda persona interesada podrá, por sí o por medio de su representante, dirigir instancias o peticiones a cualquier organismo, entidad o autoridad administrativa. Estos deberán resolver las instancias o peticiones que se les dirijan o bien declarar los motivos que tuvieren para no hacerlo.”

⁸³⁵ Artículo 163 Código Orgánico Tributario. “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. Parágrafo Único. El retardo, omisión, distorsión o incumplimiento de cualquier disposición normativa por parte de los funcionarios o empleados de la Administración Tributaria, dará lugar a la imposición de las sanciones disciplinarias, administrativas y penales que correspondan conforme a las leyes respectivas.”

⁸³⁶ Cf. Ss. No. 01819 del 14 de noviembre de 2007, caso: *Pharsana de Venezuela, C.A.*, No. 00070 del 21 de enero de 2010, caso: *Asociación Benéfica Libanesa y Siria*, No. 00815 del 22 de junio de 2011, caso: *Sucesión de Jorge David Brillembourg Ortega vs SENIAT* y No. 01110 del 2 de octubre de 2012, caso: *Publicidad One Way & Asoc., C.A.*

⁸³⁷ Cf. S. TSJ/SC, No. 729, del 2 de abril de 2002, caso: *María Eugenia Alcalá Bellorín*.

Código Orgánico Tributario⁸³⁸, es decir, a todos los entes públicos que fiscalizan, determinan y recaudan tributos regulados, directa u supletoriamente, por el Código Orgánico Tributario (*V.gr.* SENIAT, Municipios, entes parafiscales, etc.).

En segundo lugar, conviene precisar que la acción está dirigida a contrarrestar una omisión, la falta de respuesta ante una *petición*, la ausencia de un pronunciamiento debido, derivado de una obligación específica de respuesta prevista en la ley o de la obligación genérica de responder que recae sobre los señalados entes por mandato del artículo 51 de la Constitución y que ha sido desarrollada en el ámbito tributario, como ya se dijo, por el artículo 163 del Código Orgánico Tributario.

Ningún otro propósito tiene este mecanismo procesal, de tal manera que a través del mismo no es posible someter a control actos o actuaciones materiales de la Administración Tributaria violatorias de derechos y garantías constitucionales⁸³⁹, pues justamente el presupuesto procesal de la acción es la *ausencia de toda actuación*, la inexistencia de una manifestación de voluntad, de juicio o de conocimiento o de cualquier actuación material. El juez de amparo tributario no tiene otra facultad que constatar si ha habido una ausencia total de respuesta frente a una petición y ordenar que la misma se produzca.

Como es lógico entender, el silencio de la Administración Tributaria controlable a través del amparo tributario es el silencio *total*, o sea, el que existe cuando frente a una petición no ha habido respuesta alguna ni en el procedimiento constitutivo, ni en el procedimiento recursivo. Si en la vía administrativa hubo respuesta en

⁸³⁸ De acuerdo con el artículo 1 del Código Orgánico Tributario, sus disposiciones: "...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, 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 Bolivariana de Venezuela de conformidad con los respectivos tratados internacionales, este Código se aplicará en lo referente a las normas sobre cobro 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."

⁸³⁹ Cf. S. TSJ/SC, No. 2455, del 1 de septiembre de 2003, caso: *Martín René Jiménez Ocampo*.

el procedimiento de primer grado (constitutivo) y luego silencio en el de segundo grado (recursivo), no procede el amparo tributario, sino el uso de la ficción del *silencio rechazo* o *silencio administrativo negativo* que abre la posibilidad de acudir al juez contencioso tributario. Cualquier respuesta dada por la Administración Tributaria frente a la petición presentada por el particular, aunque sea una respuesta incorrecta, infundada, contradictoria, inescrutable o inútil, enerva la posibilidad de intentar el amparo tributario. De hecho, si la respuesta expresa de la Administración Tributaria, se produce ya iniciado el proceso de amparo tributario, el interés procesal decae inmediatamente porque la pretensión deducida ha sido completamente satisfecha.⁸⁴⁰ La jurisprudencia ha dicho que si el accionante ha sido notificado de la respuesta expresa, debe desistir de la pretensión de amparo tributario, porque no hacerlo supone falta de probidad e incumplimiento de los deberes consagrados en el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil.⁸⁴¹

El amparo tributario no es un mecanismo procesal expedito para atacar las *decisiones* o *actuaciones* de la Administración Tributaria que afectan los intereses personales, legítimos y directos de los interesados; para tales propósitos existen otros medios dispuestos por el ordenamiento jurídico (recurso jerárquico, recurso de revisión, acción contencioso-tributaria, amparo constitucional, etc.). El amparo tributario es un remedio frente a la inactividad absoluta; por lo tanto, allí donde hay una decisión, un acto, incluso una actuación material o vía de hecho, no hay amparo tributario.⁸⁴²

4. Naturaleza jurídica

Sobre la naturaleza jurídica del amparo tributario ha habido posiciones divergentes. Para un sector de la doctrina, especialmente para quienes podríamos calificar como los precursores en el estudio del tema y a quienes se debe la difusión de este particular mecanismo procesal, el amparo tributario guarda una estrecha conexión con el amparo constitucional; incluso se ha pensado en la aplicación supletoria de las normas que sobre éste contiene la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales. Otros en cambio han vinculado el amparo tributario con el recurso por abstención o en carencia.

4.1. La identificación entre el amparo constitucional y el amparo tributario

Se ha sostenido que el estudio de la “acción de amparo” en el Código Orgánico Tributario debe ser umbilicado con la institución que le ha servido de matriz, es decir, con la institución del amparo constitucional. Asimismo, se ha dicho que dicha acción no sólo puede ser intentada con respecto a la *inercia* de la administración en

⁸⁴⁰ Cf. S. TSJ/SPA, No. 01301, del 29 de octubre de 2002, caso: *Centro de Formación Profesional Seguros La Seguridad C.A., (Cefoproseg, C.A.)*.

⁸⁴¹ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00218, 8 de febrero de 2006, caso: *Autoyota, C.A.*

⁸⁴² Cf. S. TSJ/SC, No. 1997, del 17 de octubre de 2001, caso: *Rocco Cimino D’Elia y Luigi De Vita Allario*

resolver una petición del interesado, sino que puede irradiar su protección hasta las *vías de hecho y otras arbitrariedades* cometidas por las autoridades tributarias.⁸⁴³

Esta posición tiene, a nuestro modo de ver, una justificación razonable en tanto que, para el momento en que fue sostenida, ni el amparo constitucional ni, por supuesto, el amparo tributario, habían alcanzado el desarrollo que tienen hoy en día en nuestro país.

En su oportunidad, era perfectamente válido entender que el amparo tributario no fuera más que una especie del amparo constitucional, no sólo porque así lo sugería la *homonomía* entre ambas figuras, sino porque se trataba de un mecanismo procesal breve y sumario que permitía al particular defenderse contra la violación del derecho constitucional de petición y que fue, como hemos dicho, una traslación hecha del Modelo de Código Tributario para América Latina, que a su vez había tomado muy en cuenta el amparo por mora argentino.

4.2. *Las notables diferencias entre el amparo constitucional y el amparo tributario*

Ahora bien, hoy día estos criterios no pueden ser sostenidos debido a la evolución experimentada en nuestro ordenamiento jurídico con respecto a estas acciones y ya es muy claro que el amparo tributario es una figura autónoma del amparo constitucional⁸⁴⁴, con la cual sólo comparte el nombre. Lo cierto es que ambas figuras tienen notables diferencias, entre las cuales cabría destacar:

i) El amparo constitucional tiene por objeto proteger a los justiciables contra los actos, hechos u omisiones que violen o amenacen violar derechos y garantías consagrados en la Constitución; en cambio, el amparo tributario no tiene por objeto proteger contra la violación o amenaza de violación de garantías y derechos constitucionales en general, sino únicamente proteger un derecho constitucional que es el de petición y a partir de ello compeler a la Administración Tributaria a decidir una solicitud que ha sido sometida a su consideración por un administrado. En este sentido la jurisprudencia ha señalado que: "...el amparo constitucional y el amparo tributario son dos acciones con finalidad distinta, por una parte el primero persigue proteger a los administrados contra los actos, hechos u omisiones que violen o amenacen violación de derechos y garantías constitucionales; en cambio, mediante el segundo, el amparo tributario, persigue la protección del peticionante frente a las demoras excesivas e injustificadas de la Administración Tributaria en resolver las peticiones que

⁸⁴³ RUAN SANTOS, G. "El amparo tributario en Venezuela". *Revista de La fundación Procuraduría General de la República*. Caracas, 1986, No. 1, pp. 69 y ss.

⁸⁴⁴ Coincide con esta apreciación: FARGIONE, M.C. "El amparo tributario, diferencias fundamentales con el amparo constitucional. Fundamentos del amparo tributario". *Revista de Derecho Tributario*. No. 130, AVDT, Caracas, 2011. En contra, la autorizada opinión del profesor Alberto Blanco-Urbe Quintero: BLANCO-URIBE QUINTERO, A. "El amparo constitucional tributario. Nueva reflexión a la luz de la Constitución de 1999 y del Código Orgánico Tributario 2001 y la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia." *Revista de Derecho Tributario*. No. 103, EJV, Caracas, 2004, pp. 20 y ss.

le formulen los contribuyentes, cuando tal retardo pudiera causarles perjuicios no reparables por otros medios procesales.”⁸⁴⁵

ii) Como ya hemos afirmado, el desarrollo legislativo del amparo tributario es anterior al del amparo constitucional; el primero nace con el Código Orgánico Tributario de 1982, mientras que el amparo constitucional, previsto en el artículo 49 de la Constitución de 1961, se aplica en la práctica por primera vez en el caso líder *Andrés Velázquez vs Consejo Supremo Electoral*⁸⁴⁶ y luego adquiere definitiva regulación legal en la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales de 1988⁸⁴⁷, modificada en cuanto a su procedimiento por la famosa sentencia dictada en el caso *José Amando Mejía*.⁸⁴⁸

iii) La regulación adjetiva en ambos casos es totalmente distinta, como puede verse de la simple comparación de las disposiciones del Código Orgánico Tributario y de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales y la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia que modificó el procedimiento y que ya fue citada.

iv) La sentencia en el amparo tributario sólo puede ordenar una conducta positiva por parte de la Administración Tributaria, cuando ésta ha incurrido en una mora excesiva en la resolución de una petición; en cambio la sentencia de amparo constitucional tiene plenos efectos restablecedores, pudiendo ordenar al agravante conductas positivas o abstenciones.

v) El amparo constitucional se intenta contra actos, hechos u omisiones de la Administración Pública en general, central y descentralizada, nacional, estatal o municipal y del poder legislativo nacional, estatal y municipal; contra las sentencias y contra los actos, hechos y omisiones de los particulares; mientras que el amparo tributario sólo procede contra las omisiones de respuesta de las Administraciones Tributarias frente a peticiones de los administrados.

Esta diferencia entre ambos medios de protección procesal no fue asumida durante muchos años en la jurisprudencia de instancia e incluso en la doctrina, y por ello la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político-Administrativa, puso punto final a esta discusión que ya hoy está totalmente zanjada. En sentencia de fecha 29 de enero de 1997, bajo la ponencia de la Magistrada HILDEGARD RONDÓN DE SANSÓ, se sostuvo lo siguiente:

“Está planteado como punto previo que ha de analizar la Sala, cuál es la verdadera naturaleza de la acción ejercida en autos, esto es, si se trató de una acción de amparo constitucional o de un amparo tributario. Al respecto, es me-

⁸⁴⁵ Cf. S. TSJ/SPA, No.717, 23 de mayo de 2002, caso: *Sutrafunteca* y No.00192 del 11 de febrero de 2003, caso: *Gerting Security Reinsurance Company, S.A.*

⁸⁴⁶ Cf. S. CSJ/SPA, 20 de octubre de 1983, caso: *Andrés Velázquez* consultada en la Revista de Derecho Público. No. 16, EJV, Caracas, octubre-diciembre 1983, pp. 169 y ss.

⁸⁴⁷ Gaceta Oficial No. 34.060 del 27 de septiembre de 1988.

⁸⁴⁸ Cf. S. TSJ/SC, 1 de febrero de 2000, caso: *José Amando Mejía* consultada en original.

nester recordar que en anteriores oportunidades y en una primera aproximación al tema, la Sala ha sostenido en forma categórica la necesidad de tener en cuenta que -a pesar de la homonimia existente entre ambas instituciones- se trata de figuras que no pueden ser confundidas (...) Al respecto, considera conveniente la Sala precisar en esta oportunidad que si bien es cierto que el amparo tributario constituye un procedimiento especial y breve (al igual que el amparo constitucional), también debe observarse que no es una verdadera acción de amparo en el sentido constitucional de la palabra ni una especie de aquélla. En efecto, de conformidad con lo previsto en el artículo 215 del Código Orgánico Tributario, el amparo tributario procede cuando se constata una demora excesiva de la Administración Tributaria en resolver peticiones de los interesados y que de ella se causen perjuicios no reparables por los medios procesales establecidos en el Código Orgánico Tributario o en leyes especiales. Así las cosas se observa que el sujeto pasivo en un procedimiento de amparo tributario es exclusivamente la “*Administración Tributaria*”. Por lo que respecta al supuesto de hecho exigido por la norma hay que señalar que procede sólo ante la inacción (“*demora*”) de la Administración Tributaria en relación con una “*petición*” formulada por algún interesado. Pero debe tenerse en cuenta que no ha de ser cualquier demora o falta de pronunciamiento fuera del lapso que esté establecido, ya que el legislador exige que se trate de una demora “*excesiva*” (art.215 Código Orgánico Tributario), lo cual supone para el interesado la carga de demostrar que ha “*urgido el trámite*” mediante la presentación de “*copia de los escritos*” que en tal sentido haya dirigido a la Administración Tributaria (art.216 Código Orgánico Tributario, in fine). De la misma forma cabe advertir que, a los efectos de la figura comentada, carece de relevancia el rango legal o sublegal de la disposición que prevé el plazo incumplido, así como tampoco la posee la índole o naturaleza de los derechos que resulten lesionados por la inacción de la Administración Tributaria (constitucionales, legales o sublegales), pues tales extremos no forman parte de los elementos procesales del amparo tributario ni constituyen el objeto debatido en el mismo, sino que, basta tan sólo demostrar la demora excesiva ya que es éste, y no otro, el elemento que -en las condiciones anotadas- exige el legislador. De lo dicho también se colige claramente que el Amparo Tributario no procede contra cualquier inacción u omisión en la que incurra la Administración Tributaria, sino que ésta ha de estar necesariamente referida y vinculada a una “*petición*” que le haya sido formulada y que no hubiese obtenido respuesta en el plazo previsto, ni con posterioridad, a pesar de haber sido instado o urgido en tal sentido. En consecuencia, debe afirmarse que el Amparo Tributario no procede contra acciones (en sentido positivo) ni contra los efectos de actos administrativos de la Administración Tributaria (*Vid.* Rondón de Sansó, Hildegard. *La Acción de Amparo Contra los Poderes Públicas*, p. 49). Además, la demora excesiva ha de producir “*perjuicios no reparables por los medios procesales establecidos en el Código Orgánico Tributario o en leyes especiales*” (art. 215 Código Orgánico Tributario). Desde el punto de vista procesal debe referirse la existencia de normas expresas que atribuyen el conocimiento de los “*amparos tributarios*” a los Juzgados Superiores Contencioso Tributarios (en primera instancia) y en alzada a esta Corte Suprema

de Justicia (art. 220 Código Orgánico Tributario). En cuanto a los poderes que tiene el juez Contencioso Tributario en materia de amparo tributario, se limitan a fijar un término a la Administración para que realice el trámite o diligencia solicitada por el actor, o a dispensar a éste de su cumplimiento. Ciertamente, el Código Orgánico Tributario dispone que en la decisión respectiva, en caso de ser procedente la acción, se fijará un término a la Administración Tributaria para que realice el trámite o diligencia o dispensará del mismo al actor, previo afianzamiento del interés fiscal comprometido (art. 217 Código Orgánico Tributario). Finalmente, importa reiterar el hecho de que -a pesar de su denominación y de que constituye una vía legal especial breve- el “amparo tributario” no es una “especie” del amparo constitucional previsto en el artículo 49 de la Constitución y desarrollado en la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, toda vez que difiere sustancialmente de éste en cuanto a su fundamento, objeto, procedimiento y naturaleza de sus decisiones”.

Más adelante, y ya vigente la Constitución de 1999, el Tribunal Supremo de Justicia ha sostenido lo que sigue:

“Dicha acción de amparo denominada por la doctrina “Amparo Tributario”, es un medio judicial previsto en el mencionado Código Orgánico para proteger al administrado del retardo por parte de la Administración Tributaria de resolver -en el lapso legalmente establecido- las peticiones o solicitudes que éste le formule, con ocasión de la existencia de una relación jurídico-administrativa en la materia de tributos; figura que está a disposición del administrado desde el 31 de enero de 1983, fecha en la cual entró en vigencia el Código Orgánico Tributario, y a pesar de las reformas del mismo, dicho medio de protección se mantiene en el Código Orgánico Tributario vigente de 1994; mientras que el amparo constitucional es una vía de protección de los derechos y garantías consagrados en la Constitución así como de aquellos inherentes a la persona humana que no figuren en el Texto Fundamental y en los instrumentos internacionales, que tiene como propósito restablecer la situación jurídica infringida o la situación que más se asemeje a ella, y cuya regulación en ley especial data del 27 de septiembre de 1988, esto es, en una fecha posterior al cuerpo normativo que regula de manera especial el amparo tributario, no pudiendo entonces afirmarse que éste es consecuencia del amparo constitucional. El problema de asimilar uno con el otro, o de creer que uno es una especie de un género, parece surgir cuando se cree que el amparo tributario se prevé como medio de protección del derecho de petición y de oportuna respuesta que tiene el particular, derecho éste consagrado en el artículo 67 de la Constitución de 1961 y hoy en día en el artículo 51 de la vigente Constitución; pues si se parte ya no de la protección de un derecho constitucional sino de la garantía legal que tiene el administrado de que la Administración cumpla con una obligación prevista en la ley, a través de un medio también previsto en un instrumento especial como lo es el Código Orgánico Tributario, la distinción existente entre dichos medios judiciales aparece más evidente. Además, es necesario indicar que por el sólo hecho de que en el Código Orgánico Tributario se identifica dicha vía judicial como “Acción de Amparo”, no puede considerarse que se está previendo en di-

cho Ordenamiento especial un amparo constitucional o una categoría de éste, pues el amparo como término no es otra cosa que la “...Acción y efecto de amparar o ampararse...”, esto es, de “Favorecer, proteger”; “Valerse del apoyo o protección de alguien de algo”; o “Defenderse, guarecerse” (*Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Madrid 1992, p. 93), “valimiento, favor o protección” (Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Guillermo Cabanellas, pág. 280, tomo I), siendo así utilizado dicho término en otras figuras del derecho como el amparo agrario otorgado por el funcionario administrativo competente en la materia, el interdicto de amparo y el amparo provisional a las personas, sin que las mismas tengan similitud ni relación con el amparo constitucional; además que algunas leyes estatales contemplan el “amparo policial”. En cambio, existen medidas de protección previstas en leyes especiales muy parecidas al amparo, en virtud de que tienden a la protección de derechos y garantías, pero que han sido consagradas de modo que puedan ser aplicadas por órganos administrativos competentes, como por ejemplo lo sería el abrigo establecido como medida provisional y excepcional dictada en sede administrativa por los Consejos de Protección del Niño y del Adolescente (Artículo 127 de la Ley Orgánica para la Protección del Niño y del Adolescente). Así pues, considera esta Sala necesario partir de la premisa que cuando la disposición que consagra el amparo 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. Resulta pues, que cuando se considera procedente el amparo tributario, el juzgador sólo debe fijar en su sentencia “...un término a la **Administración Tributaria** para que realice el trámite o diligencia o dispensará del mismo al actor, previo afianzamiento del interés fiscal comprometido...” (artículo 217 del Código Orgánico Tributario) (...) Mientras que cuando se estima procedente el amparo constitucional ejercido, el juzgador tiene la posibilidad de ordenar una conducta positiva al ente agravante de la **Administración Pública**, o bien ordenarle que se abstenga de actuar de una determinada forma, de manera que la sentencia que se dicte debe contener, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, “...A) Mención concreta de la autoridad, del ente privado o de la persona contra cuya resolución o acto u omisión se conceda el amparo; B) Determinación precisa de la orden a cumplirse, con las especificaciones necesarias para su ejecución; C) Plazo para cumplir lo resuelto.”⁸⁴⁹

⁸⁴⁹ Cf. S. TSJ/SC, 30 de junio de 2000, caso: *Nora Eduvigis Graterol de Payares y otros*. Criterio ratificado por decisión de la misma Sala de fecha 29 de enero de 2002, caso: *United Distillers & Vintners, C.A.*,

Hemos abusado en la transcripción de estos fallos porque nos parece que resumen con claridad la verdadera naturaleza del amparo tributario y señalan sus presupuestos, sus peculiaridades procedimentales y el alcance de la decisión respectiva.

El profesor ALBERTO BLANCO-URIBE QUINTERO⁸⁵⁰, sostiene que el amparo tributario es un amparo constitucional por mora de la Administración Tributaria, porque ambas acciones se dirigen a proteger el mismo derecho constitucional. Señala específicamente que: “El amparo tributario, como el amparo por mora de la Administración, protege contra la violación del derecho de petición y oportuna y adecuada respuesta (derecho constitucional), y por ello compele a la Administración a decidir la solicitud de que se trate.”

En este razonamiento compartimos la premisa, pero no la conclusión. Ciertamente ambas acciones tienen como fin último proteger el derecho de petición constitucionalmente consagrado, pero eso no significa que ambas acciones sean idénticas o que una sea especie de la otra. Es muy frecuente que mecanismos de protección procesal de la más diversa índole, tengan por objeto resolver una *litis* sobre el mismo derecho, y es sabido, desde la famosa polémica de los procesalistas alemanes BERNARD WINDSCHEID y THEODOR MUTHER sobre la *actio*, que la acción, como derecho público subjetivo de acceder a la administración de justicia, no se confunde con el derecho subjetivo invocado. Una demanda laboral por despido intentada ante la jurisdicción de los tribunales del Trabajo y conforme a las reglas del Código Orgánico Procesal del Trabajo, busca en definitiva proteger el derecho constitucional al trabajo de la misma forma como lo haría una acción de amparo constitucional, pero ambas acciones son distintas y una no es especie de la otra.⁸⁵¹

Tal vez acudiendo a la lógica jurídica podamos descubrir que el profesor BLANCO-URIBE QUINTERO incurre en un silogismo categórico falaz. Veamos:

La acción de amparo constitucional protege contra la violación de derechos constitucionales.

La acción de amparo tributario protege contra la violación de un derecho constitucional (derecho de petición).

Luego, el amparo tributario es un amparo constitucional.

Introduzcamos algunos elementos para poner al descubierto la falacia:

El amparo constitucional protege contra la violación de derechos constitucionales y entre ellos el de propiedad.

⁸⁵⁰ BLANCO-URIBE QUINTERO, A. “El amparo constitucional tributario. Nueva reflexión a la luz de la Constitución de 1999 y del Código Orgánico Tributario 2001 y la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia.” *Revista de Derecho Tributario*. EJV, Caracas, 2004, No. 103, pp. 23-37.

⁸⁵¹ Desde hace bastante tiempo, por cierto, la doctrina reconoció que el amparo tributario no era una especie del amparo tributario: RAMÍREZ VAN DER VELDE, A. “Amparo tributario o tributos amparados en el Impuesto a las Ventas al Mayor.” *Revista Derecho Tributario*. No. 76, AVDT, Caracas, 1997, p. 10.

La acción reivindicatoria protege contra la violación del derecho de propiedad que es un derecho constitucional.

Luego la acción reivindicatoria es un amparo constitucional.

Más adelante, el profesor BLANCO-URIBE QUINTERO indica: “Se refiere el profesor Fraga al hecho de que el amparo tributario se reguló por primera vez en el Código Orgánico Tributario de 1983 (vigencia), mientras que el amparo constitucional no lo fue hasta 1988 (vigencia), año de publicación de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales. Este argumento se presenta como intrascendente, puesto que, obviando la circunstancia de que para todo amparo la norma fundamental común era el artículo 49 de la Constitución de 1961, anterior a 1983, es lo cierto que llevar esa línea de pensamiento hasta sus últimas consecuencias implicaría menospreciar nuestra historia forense fundamental, olvidando que el habeas corpus, cuya naturaleza de amparo nadie cuestiona, fue usado muchísimas veces de manera sistemática por más de veinte años (1961 a 1983) como sustituto procesal en materia de amparo (mucho más incluso que la regulación del propio amparo tributario, que también lo fue a los mismos fines, compartiendo con aquél, de 1983 a 1988), dada la ausencia de la normativa procesal pertinente y que su vigencia es anterior a 1983, por haber estado primigeniamente contenido en la trascendental Disposición Transitoria Quinta de la misma Constitución de 1961.”

Como ya lo hemos demostrado en este trabajo, el hecho de que el amparo constitucional tuviera su origen en el artículo 49 de la Constitución de 1961, y que incluso tribunales de instancia lo hubieren aplicado hasta que la Corte Suprema de Justicia puso fin a esta práctica en 1970, no significa que el amparo tributario tiene su origen en el amparo constitucional. El profesor BANCO URIBE-QUINTERO desdeña por completo la influencia del Modelo de Código Tributario para América Latina, que es la norma inspiradora del amparo tributario venezolano y que no tiene absolutamente nada que ver con el desarrollo del amparo constitucional en nuestro país.

No es cierto además que el origen de las instituciones jurídicas, de naturaleza sustantiva o adjetiva, sea un argumento *intrascendente* como afirma el profesor BLANCO-URIBE QUINTERO, porque es en el origen de las cosas, en su simiente, donde suelen encontrarse las mejores explicaciones sobre su naturaleza. Además, el hecho indisputable de que ambas acciones tuvieron un origen y un desarrollo distinto y autónomo es un argumento sólido para explicar por qué una (el amparo tributario) no es especie de la otra (el amparo constitucional), pues surgieron en momentos diferentes y se desarrollaron por caminos completamente separados. El que la práctica forense haya llegado a confundir ambas acciones no es de extrañar, si tenemos en cuenta que versados procesalistas también las han confundido.

El profesor BLANCO-URIBE QUINTERO también postula, con estructurados argumentos, que la diferencia en la regulación adjetiva entre ambas acciones no tiene ninguna importancia en cuanto a su distinción, y se vale para ello, a modo de ejemplo, de la comunidad de origen entre el contencioso administrativo y el contencioso tributario, con lo cual desafortunadamente incurre en una falacia de accidente inver-

so. La distinta regulación adjetiva de ambas instituciones es sólo un elemento más para recrear las diferencias entre el amparo constitucional y el amparo tributario, pero no es el argumento central para ello. El contencioso tributario ciertamente es un contencioso administrativo especial, porque hay entre ambos procesos un sinfín de puntos de conexión, y la especialidad radica, principalmente, en la naturaleza del derecho sustantivo aplicable por el juez. Pero entre el amparo tributario y el amparo constitucional hay numerosísimas diferencias y sólo un punto de conexión, que es el hecho de que *uno* de los derechos que podría ser invocado -entre muchos otros- en el amparo constitucional, es el *único* cuya protección puede ser requerida en el amparo tributario.

No es nuestro propósito avivar una polémica en torno a la naturaleza de la acción de amparo tributario, sobre todo porque no logramos encontrar la utilidad, ni teórica ni práctica, de identificar esta figura con el amparo constitucional. Si al hacerlo pudiera lograrse algún resultado práctico en cuanto al contenido y alcance de la pretensión procesal deducida en el amparo tributario, sobre su regulación adjetiva, sobre los poderes y los efectos de la sentencia, sobre la necesidad de una actividad probatoria adicional a la que consiste en presentar los escritos que evidencian que se ha urgido el trámite, sobre la posibilidad de un contradictorio (audiencia oral), entre otras cosas, tal vez valdría la pena continuar discutiendo el asunto. Pero la verdad, y reconociendo el encomiable esfuerzo intelectual y la dedicación del profesor BLANCO-URIBE QUINTERO para defender su postura -que creemos debe ser leída con detenimiento por los interesados-, pensamos que la discusión no ha servido para entender mejor el amparo tributario o para hacerlo evolucionar hacia un mecanismo procesal más efectivo y útil para los sujetos pasivos de la imposición.

Para concluir es importante advertir que sí existe un *amparo constitucional tributario*, pero no es el *amparo tributario*, como afirma el profesor BLANCO-URIBE QUINTERO. El amparo constitucional tributario es la acción autónoma⁸⁵² o conjunta con el recurso contencioso tributario⁸⁵³, interpuesta ante los Juzgados Superiores en lo Contencioso Tributario⁸⁵⁴, y que procede contra los actos, omisiones o vías de hecho de las administraciones tributarias⁸⁵⁵ que violen o amenacen⁸⁵⁶ violar de manera directa⁸⁵⁷ derechos y garantías de los sujetos pasivos de la imposición.⁸⁵⁸ Ese es, y no

⁸⁵² Cf. Ss. CSJ/SPA 10 de julio de 1991, caso: *Tarjetas Banvenez* y TSJ/SC 04 de mayo de 2004, caso: *PDVSA Petróleo*.

⁸⁵³ Cf. Ss. TSJ/SC 04 de noviembre de 2003, caso: *Cipres Lane Fund, Inc.* y TSJ/SPA 27 de enero de 2004, caso: *Cipres Lane Fund, Inc.*

⁸⁵⁴ Cf. Ss. TSJ/SC 20 de enero de 2000, caso: *Emery Mata Millán* y 08 de diciembre de 2000, caso: *Yoslina Chanchamire Bastardo*.

⁸⁵⁵ Cf. Ss. CPCA 10 de febrero de 2000, caso: *Banescos Seguros* y TSJ/SPA 10 de febrero de 2000, caso: *Aerolink Internacional*.

⁸⁵⁶ Cf. S. TSJ/SC, 05 de junio de 2003, caso: *Colegio de Médicos del Distrito Metropolitano de Caracas*.

⁸⁵⁷ Cf. S. TSJ/SC 19 de octubre de 2000, caso: *Ferro-Aluminio*.

otro, el *amparo constitucional tributario*, que por cierto existe en nuestro foro desde el famoso caso *Arturo Torres Rivero vs. Registro Automotor Permanente* al que nos referimos *supra* y que es anterior a la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales.

4.3. *La identificación del amparo tributario y el recurso por abstención*

Como antes hemos anotado, un sector de la doctrina y también alguna jurisprudencia, identificó el amparo tributario con el recurso por abstención lo cual es incorrecto. Un análisis muy completo de este especial recurso puede encontrarse en el trabajo del profesor HUMBERTO ROMERO-MUCI.⁸⁵⁹

Sobre la clara distinción entre estas figuras, la jurisprudencia anterior a la Constitución de 1999 había sostenido lo siguiente:

“La causa de dicha acción es el incumplimiento de un deber legal por parte de la Administración, de modo que, el fin que persigue el recurrente es el de que aquélla de cumplimiento al mismo y no propiamente salir de una incertidumbre respecto a una situación jurídica respecto de la cual se cree titular o de un interés legítimo que dice tener. No se trata pues, de una simple declaración (...) sino de una condena a que la Administración cumpla un deber que no cumplió a pesar de estar obligada a ello. En efecto, la satisfacción del interés del recurrente no se lograría con una declaración de un derecho o de un interés legítimo, sino que si la Administración no cumple voluntariamente, el acto se ejecute forzosamente mediante los poderes ejecutivos de que está dotado el juez para lograr aquella satisfacción. En este sentido, también en el recurso de abstención el juez puede sustituirse a la Administración si ésta no da cumplimiento a lo decidido con fuerza definitivamente firme. Un ejemplo típico de esta acción lo es el llamado amparo tributario, que mas que un amparo es un recurso de abstención, puesto que lo que pretende es obtener el cumplimiento de una prestación legalmente debida por la Administración, que el juez puede cumplir en lugar de aquella, si después de la sentencia todavía la Administración es remisa en cumplir con la condena. Por tanto, para esta Corte no se trata de una acción meramente declarativa sino de condena porque la declaración del derecho o del interés, lleva aparejada la ejecución forzosa si el demandado no cumple con lo sentenciado”.⁸⁶⁰

⁸⁵⁸ Cf. S. TSJ/SC 13 de julio de 2001, caso: *Juan Díaz Domínguez*.

⁸⁵⁹ Sobre este particular mecanismo procesal, consúltese por todos: ROMERO-MUCI, H. “Contribución al estudio de la acción en carencia en el contencioso administrativo venezolano”. *Revista de la Fundación de la Procuraduría General de la República*. No. 4, Caracas, 1991.

⁸⁶⁰ Cf. S. CPCA, 19.02.87, caso: *Inmacolata Lambertini*, consultada en original.

4.4. Diferencias entre el recurso por abstención y el amparo tributario

Es indudable que entre ambas figuras existen numerosos puntos de conexión, en particular en cuanto concierne a la causa y el objeto de la pretensión. En cuanto a la causa de la pretensión, en ambos casos es la inactividad de la Administración frente a una petición del administrado, la que provoca el ejercicio de la acción. En cuanto al objeto, ambos mecanismos procesales están dirigidos a forzar la respuesta de la Administración. No obstante, entre ambas acciones existen importantes diferencias:

i) El amparo tributario sólo puede intentarse contra la omisión de respuesta de órganos enclavados en alguna Administración Tributaria. El *recurso* por abstención procede contra la inactividad de los órganos de la Administración Pública, en su más amplio sentido (*i.e.* incluso las abstenciones de entes que no forman parte de la Administración Pública pero a los cuales la ley les ha confiado el ejercicio de ciertas potestades administrativas, podrían ser objeto del recurso por abstención, bajo la teoría de los llamados *actos de autoridad*).⁸⁶¹

ii) El amparo tributario procede ante la violación de la obligación genérica o específica, según sea el caso, de dar respuesta a todas las peticiones y solicitudes planteadas por los administrados ante las Administraciones Tributarias. En el *recurso* por abstención el administrado tiene que demostrar que la Administración tiene respecto a él una obligación *concreta* de respuesta, que esta obligación está *prevista en la ley* y que ha sido *incumplida*.⁸⁶²

Como se ve, el amparo tributario abraza la *doble ilicitud* que comporta la inactividad administrativa según la más autorizada doctrina⁸⁶³; de un lado, sirve para contrarrestar la obligación *genérica* que tiene todo funcionario de actuar y, del otro, procede para asegurar el cumplimiento de la obligación *concreta* de actuar en un sentido específico. Por el contrario, el recurso por abstención sólo actúa en el último caso señalado.

⁸⁶¹ Sobre la teoría de los *actos de autoridad* en el contencioso administrativo en general, consúltese: Cf. Ss. Corte Primera de lo Contencioso Administrativo (CPCA) de fecha 15 de marzo de 1984, caso: *Sacven*; CPCA de fecha 13 de febrero de 1986, caso: *Asociación de Tiro del Distrito Federal*, CPCA de fecha 8 de febrero de 1986, caso: *Sacven*; CPCA de fecha 24 de noviembre 1986, caso: *María Josefina Bustamante contra Ucab*; CPCA de fecha 16 de diciembre de 1987, caso: *Criollitos de Venezuela*, CPCA de fecha 19 de enero de 1988, caso: *Ramón Escovar León*, CPCA de fecha 24 de marzo 1988, caso: *Marino Recio Valores*, CSJ/SCC de fecha 07 de julio 1994, caso: *Universidad José María Vargas*, entre otras, consultadas en BREWER-CARÍAS, A-ORTIZ ÁLVAREZ, L. *Las grandes decisiones de la Jurisprudencia Contencioso-Administrativa*. EJV, Caracas, 1996, pp. 323 y ss. En la doctrina consúltese por todos: URBINA, C. "Hacia la consolidación jurisprudencial de la teoría de los actos de autoridad en el contencioso administrativo venezolano." *Revista de Derecho Administrativo*. No.10, Editorial Sherwood, Caracas, 2000.

⁸⁶² ARAUJO JUÁREZ, J. *Principios generales del derecho procesal administrativo*. Vaddell Hermanos, Caracas, 1996, p. 298.

⁸⁶³ ROMERO-MUCI, H. "Contribución...*Cit.*, p. 21.

iii) La procedencia del amparo tributario requiere demostrar que la demora ha sido *excesiva* lo cual debe acreditarse *in limine* mediante la consignación de los escritos con los cuales se ha instado la resolución del asunto ante la Administración Tributaria. En el caso del recurso por abstención sólo es necesario demostrar que se ha requerido a la Administración la realización de determinada conducta, que la ley le ordena cumplir y que tal obligación no ha sido satisfecha.

iv) El amparo tributario tiene una regulación muy precisa dentro del Código Orgánico Tributario, caracterizada por su brevedad y por la ausencia total de incidencias. En el caso del recurso por abstención se aplica el procedimiento breve previsto en los artículos 65 y siguientes de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.⁸⁶⁴

En nuestra opinión y conforme a todo lo expuesto, el amparo tributario es una acción autónoma contra la inactividad de la Administración Tributaria frente a las peticiones de los administrados, que tiene presupuestos procesales propios y distintos a los del amparo constitucional y a los del recurso por abstención, que se plantea entre los administrados y la Administración Tributaria ante unos tribunales especializados y con un trámite adjetivo específico, regulado en el Código Orgánico Tributario. No es preciso, pues, buscar sinonimias con otros mecanismos procesales para descubrir la naturaleza jurídica de la acción de amparo tributario.

5. *Legitimación pasiva y activa*

5.1. *Legitimación pasiva*

Los legitimados pasivos de la pretensión de amparo tributario son, como ya lo hemos indicado, las diversas Administraciones Tributarias a las que se aplica el Código Orgánico Tributario. Es decir, todos los entes públicos que fiscalizan determinan y recaudan tributos regulados, directa u supletoriamente, por el Código Orgánico Tributario, tales como, la Administración Tributaria Nacional (SENIAT), las administraciones tributarias estatales y municipales, y las administraciones tributarias parafiscales (IVSS, INCES, BANAVIH, FONACIT, etc.).

5.2. *Legitimación activa*

En cuanto a la legitimación activa, esta corresponde a los interesados según el artículo 310 del Código Orgánico Tributario, concepto que el legislador no se ha ocupado de precisar. Por su parte, el artículo 311 expresa que la acción podrá ser intentada por cualquier persona afectada. Es legitimado activo, entonces, el interesado afectado.

Afortunadamente, el concepto de interesado tiene un adecuado desarrollo tanto en el derecho administrativo formal como en el contencioso administrativo ordinario, del cual, no nos cansamos de repetirlo, el contencioso tributario no es más que una especie con algunas peculiaridades.

⁸⁶⁴ Gaceta Oficial N° 39.451 del 22 de junio de 2010.

En este orden de ideas, el artículo 22 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos define el “interesado” haciendo una remisión a la derogada Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia (artículos 112 y 121), en la cual se desarrollaba el concepto de “interés legítimo, personal y directo”.

Sobre este concepto hubo mucha discusión en el pasado, pero luego fue perfectamente delimitado por la doctrina y la jurisprudencia, en especial en el caso líder *Cememosa*, en el cual la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo en sentencia de fecha 13 de octubre de 1988, bajo la ponencia de la Magistrada *HILDEGARD RONDÓN DE SANSÓ*, sostuvo que la exigencia de la legitimidad en los recursos de nulidad no alude solamente a un interés legítimo en los términos en que este concepto es manejado por la doctrina extranjera, esto es, un interés calificado, sino a una noción muy particular que se manifiesta en las tres notas que el legislador exige deben acompañar al interés, a saber, que sea legítimo, que sea personal y que sea directo.

El que el interés sea legítimo significa que no sea contrario a derecho y en segundo término, que el actor se encuentre en una especial situación de hecho frente al acto que lo haga objeto de sus efectos. Que el interés sea personal, lleva consigo que el actor debe ejercer el recurso a título propio y no en beneficio de un tercero. Finalmente, que el interés sea directo, supone que el acto impugnado debe haber sido dirigido en forma inmediata al recurrente de forma tal que la lesión que del mismo recibiera debe derivar del acto en forma no mediatizada, no admitiéndose que el afectado pueda recurrir contra el acto por un efecto secundario o ulterior del mismo.

En consecuencia, el interesado afectado será toda persona jurídicamente capaz, natural o jurídica, que por sí o por medio de representante legal debidamente constituido, haya dirigido una petición formal a la Administración Tributaria para que se pronuncie o de respuesta a la misma, sin haber obtenido el señalado pronunciamiento o respuesta de dicha Administración, lo que al causarle un daño no reparable por los medios procesales establecidos en el Código Orgánico Tributario, lo coloca en una especial situación de hecho que lo habilita para intentar la acción de amparo tributario.

La jurisprudencia ha dicho que: “En el amparo tributario, el sujeto activo de acuerdo al artículo 216 del Código Orgánico Tributario 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, mientras que en el amparo constitucional el sujeto activo es según la Constitución vigente ‘toda persona’ sin ningún tipo de distinción, y como agraviante no sólo puede ser señalada la Administración Tributaria,

sino la Administración Pública en general, tal y como está previsto en el artículo 2 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales.”⁸⁶⁵

No está claro si un *tercero* puede intentar la acción de amparo tributario, entendiendo por tal, aquél que no ha interpuesto solicitud alguna ante la Administración Tributaria, sino que tiene *interés* en la presentada por otro. Aun cuando el artículo 310 del Código Orgánico Tributario dice que la acción procede frente a las demoras excesivas en resolver las peticiones de los interesados y ello pudiera inducir a pensar que sólo pueden intentar la acción quienes hayan presentado tales peticiones, el artículo 311, *ejusdem*, expresa que la acción podrá ser interpuesta *por cualquier persona afectada*, lo cual pareciera abrir el compás para que usen este mecanismo procesal los terceros *afectados* por la falta de respuesta de la Administración Tributaria. De asumirse esta conclusión, es claro que el *tercero* habrá de demostrar su legitimación, vale decir, de qué forma resulta afectado por la falta de respuesta a la petición presentada ante la Administración Tributaria. La doctrina se debate entre dos posiciones, a saber, la legitimación procesal amplia⁸⁶⁶ y la restringida.⁸⁶⁷

En cualquier caso, pareciera muy claro que un simple interés en el restablecimiento de la legalidad infringida por la falta de oportuna y adecuada respuesta no es suficiente para tener legitimación a los fines de interponer la acción de amparo tributario. Es preciso que se acredite el *efecto perjudicial* que causa la inercia de la Administración Tributaria con respecto al tercero. Por ejemplo, si una asociación sin fines de lucro solicita que la Administración Tributaria que certifique la exención de Impuesto sobre la Renta de la cual aspira disfrutar, un tercero que va a realizar una importante donación a esa asociación sin fines de lucro podría resultar afectado por la falta de respuesta, y en ese caso verse legitimado para intentar un amparo tributario.

6. *Presupuestos para su admisibilidad*

Es importante destacar que la acción de amparo tributario debe cumplir con los presupuestos procesales propios de todo recurso presentado ante la jurisdicción contencioso tributaria, es decir, deben cumplirse, *mutatis mutandi*, los requisitos establecidos en el artículo 287 del Código Orgánico Tributario, conforme al cual:

⁸⁶⁵ Cf. S. TSJ/SC, No. 654 del 30 de junio de 2000, caso: *José Rafael Belisario Rincón*.

⁸⁶⁶ D'ASCOLI CENTENO, H. “El amparo tributario: un medio procesal frente a la inactividad o pasividad de la Administración Tributaria”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 81, LEC, Caracas, 1998, pp. 59 y ss. “Por lo expuesto, pudiera afirmarse que el ámbito de legitimación activa es bastante amplio, ya que la admisibilidad del amparo tributario estaría condicionada a demostrar in limine litis, que por la inacción de la Administración Tributaria, se ha afectado al accionante en su esfera patrimonial, de este modo además de los contribuyentes y responsables se les reconocería ese derecho a los terceros interesados”. D'ASCOLI CENTENO cita el gráfico ejemplo del comprador de un inmueble adquirido por el vendedor mediante herencia, el cual espera para protocolizar la compraventa que la Administración Tributaria emita la correspondiente solvencia de impuesto sucesoral.

⁸⁶⁷ FARGIONE, M.C. “El amparo tributario...*Cit.*, pp. 121 y ss.

“El recurso se interpondrá mediante escrito en el cual se expresarán las razones de hecho y de derecho en que se funda, debiendo reunir los requisitos establecidos en el artículo 340 del Código de Procedimiento Civil. Asimismo, el recurso deberá estar acompañado del documento o documentos donde aparezca el acto recurrido, salvo en los casos en que haya operado el silencio administrativo.”

En este caso concreto, aparte de los requisitos específicos del amparo tributario que veremos de seguidas, deben cumplirse los siguientes:

“Artículo 340: 1º La indicación del Tribunal ante el cual se propone la demanda.

2º El nombre, apellido y domicilio del demandante y del demandado y el carácter que tiene.

3º Si el demandante o el demandado fuere una persona jurídica, la demanda deberá contener la denominación o razón social y los datos relativos a su creación o registro.

4º El objeto de la pretensión, el cual deberá determinarse con precisión, indicando su situación y linderos, si fuere inmueble; las marcas, colores, o distintivos si fuere semoviente; los signos, señales y particularidades que puedan determinar su identidad, si fuere mueble; y los datos, títulos y explicaciones necesarios si se tratare de derechos u objetos incorporales.

5º La relación de los hechos y los fundamentos de derecho en que se base la pretensión, con las pertinentes conclusiones.

6º Los instrumentos en que se fundamente la pretensión, esto es, aquéllos de los cuales se derive inmediatamente el derecho deducido, los cuales deberán producirse con el libelo.

7º Si se demandare la indemnización de daños y perjuicios, la especificación de éstos y sus causas.

8º El nombre y apellido del mandatario y la consignación del poder.

9º La sede o dirección del demandante a que se refiere el artículo 174.”

Es importante advertir que por cuanto el *amparo tributario* no puede confundirse con el *amparo constitucional*, no son aplicables a aquél los presupuestos procesales de este último, como ya lo ha aclarado la jurisprudencia: “Tal como lo ha establecido precedentemente esta Sala (Sentencia No. 717 de fecha 23-05-02, caso: SUTRAFUNTECA), el amparo constitucional y el amparo tributario son dos acciones con finalidad distinta, por una parte el primero persigue proteger a los administrados contra los actos, hechos u omisiones que violen o amenacen violación de derechos y garantías constitucionales; en cambio, mediante el segundo, el amparo tributario, persigue la protección del peticionante frente a las demoras excesivas e injustificadas de la Administración Tributaria en resolver las peticiones que le formulen los contribuyentes, cuando tal retardo pudiera causarles perjuicios no reparables por otros medios procesales. En virtud de lo anterior, debe concluirse que por la particular naturaleza de la cual participa la acción de amparo tributario y la espe-

cial protección que se pretende mediante su ejercicio, y vista la diferencia en cuanto a la procedencia de las mismas, no resultan aplicables a la institución del amparo tributario las causales de admisibilidad consagradas por la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, sino las disposiciones generales de admisibilidad establecidas por el Código Orgánico Tributario que no resulten incompatibles con el caso en particular.⁸⁶⁸

6.1. *La demora excesiva*

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 proceda 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. Además, esa demora tiene que ser injustificada, es decir, quedan excluidas de protección aquellas situaciones en las cuales la Administración Tributaria requiere, y así lo justifica circunstanciadamente, un tiempo razonable para aclarar aspectos que son requeridos para emitir el pronunciamiento que se le solicita.⁸⁶⁹

En tanto la ley no define lo que es una *demora excesiva*, ello queda al arbitrio del juez; pero, tratándose de conceptos *jurídicos indeterminados*, sólo una interpretación justa cabe y en nuestro criterio, cualquier demora que supere los plazos que la Ley fija a la Administración Tributaria para responder, podría considerarse como excesiva. No obstante, es preciso saber que cuando la ley utiliza estos adjetivos, 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. Pero aún reconociendo esta libre apreciación del juzgador, es evidente que éste debe evaluar con la mayor prudencia en qué casos podría existir una verdadera violación del derecho constitucional de petición y oportuna y adecuada respuesta. Es decir, tratándose de la violación de un derecho consagrado en la Constitución, el juzgador debe proteger, siempre y en todo caso, la situación jurídica del justiciable que podría ser infringida por la Administración Tributaria.

Debe tenerse en cuenta que lo *excesivo*, de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española⁸⁷⁰, es aquello que excede y sale de la regla. En consecuencia, si como establece el artículo 163 del Código Orgánico Tributario, la Administración Tributaria está obligada a dictar resolución de toda petición planteada por los interesados, dentro de los treinta (30) días de su presentación, salvo disposición especial del mismo Código, podría considerarse *excesiva* la demora que se salga de esta *regla*, esto es, que supere los señalados treinta (30) días. Sin embargo, como vere-

⁸⁶⁸ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00192 del 11 de febrero de 2003, caso: *Gerting Security Reinsurance Company, S.A.*

⁸⁶⁹ Cf. S. TSJ/SPA, No. 02734, de fecha 15 de noviembre de 2001, caso: *Sucesión Arquímedes Román*

⁸⁷⁰ Real Academia Española, vigésima primera edición, voz: “excesivo”.

mos más adelante, el Código Orgánico Tributario exige como un presupuesto de la acción, que se haya urgido el trámite ante la Administración Tributaria, lo cual hace pensar que el administrado, luego de vencido el plazo ordinario para responder, se ha dirigido a ésta para exigirle la respuesta debida.

Además, como el Código Orgánico Tributario se refiere a los escritos, según veremos, pareciera que no es en una sola ocasión que el administrado se va a dirigir a la Administración Tributaria para exigirle respuesta a su petición, sino que será necesario que insista.

Es importante destacar que la carga de la prueba de la demora excesiva recae sobre el accionante en amparo tributario y la prueba idónea a tal fin, como hemos dicho, es la consignación de los escritos que han sido presentados ante la Administración Tributaria y en los cuales se urge el trámite.⁸⁷¹

6.2. *Que cause perjuicios no reparables por los medios procesales previstos en el Código Orgánico Tributario*

Además de excesiva, la demora debe causar un perjuicio no reparable por los medios procesales previstos en el Código Orgánico Tributario. No entendemos a qué medios procesales se refiere el legislador porque aquí no puede utilizarse el recurso contencioso tributario porque no hay 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, habrá 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 Código Orgánico Tributario ninguna otra herramienta que permita combatir la inercia o silencio absoluto 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. Se trata, pues, de satisfacer dos presupuestos:

- i) El primero, la producción de un daño, es decir, la existencia de una disminución o pérdida que experimente el administrado en su patrimonio o acervo material o en su patrimonio o acervo moral, como consecuencia de la inactividad de la Administración. Este daño puede ser un daño emergente, es decir, la pérdida o disminución patrimonial que deriva en forma inmediata y directa de la inactividad administrativa; un lucro cesante, esto es, la pérdida o disminución de una utilidad o ganancia segura que ha sido frustrada por la inactividad administrativa; o el daño moral, o sea, la afección de tipo psíquico que experimente la persona como consecuencia de la falta de respuesta oportuna de la Administración Tributaria.

⁸⁷¹ Cf. S. TSJ/SPA, 01349 del 3 de septiembre de 2003, caso: *Parrillera el Ranchón de Montaña*.

- ii) El segundo, la difícil o imposible reparación de dicho daño por un medio distinto al amparo tributario. Este presupuesto no podrá ser satisfecho cuando la Administración Tributaria se ha pronunciado ya sobre la petición interpuesta por el administrado, aunque tal respuesta sea negativa, pues entonces los mecanismos procedentes para enervar los efectos de ese pronunciamiento serán otros, distintos al amparo tributario (*V. gr.* recurso jerárquico, acción contencioso-tributaria).

Ahora bien, la mora administrativa es, en sí misma, *dañosa*, porque si la Administración está obligada por la Constitución y la ley, a dar oportuna y adecuada respuesta a las personas que plantean peticiones o solicitudes, no cumplir esta obligación quebranta el normal funcionamiento de la Administración y supone que se ha dejado de cumplir una actividad en la que alguien tiene un interés concreto o el derecho subjetivo a recibir una prestación, siendo el caso entonces que ese interés cualificado o el derecho subjetivo, dejan de ser satisfechos por la inercia del ente administrativo.

Lo que la ley exige es que el accionante en amparo tributario justifique por qué la falta de respuesta le perjudica, pero no necesariamente supone que éste pruebe el daño como si se tratase de aquél que pretende ser resarcido mediante una demanda de responsabilidad patrimonial de la Administración. Una exigencia de esa naturaleza es completamente excesiva y desvirtúa por completo el objeto limitadísimo de la acción de amparo tributario, que persigue fundamentalmente proteger el derecho a recibir una respuesta expresa de la Administración Tributaria ante una petición del administrado⁸⁷²; salvo en el caso excepcional donde la ley permite que el juez contencioso tributario se sustituya en dicha Administración, en cuyo caso la sentencia no va a conminar a la Administración a responder, sino que -de ser posible- es el juez quien va a resolver la petición del interesado.

Desafortunadamente, la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, ha llevado el requisito del *daño* a un extremo que no se corresponde con la naturaleza del proceso de amparo tributario.⁸⁷³

6.3. *Que se haya urgido el trámite*

El legislador ha sido cuidadoso en no abrir la puerta del amparo tributario a los administrados injustificadamente *impacientes* o que tengan la tendencia de abusar de la Administración de Justicia recargándola con trabajo inútil. Por ello, se establece como presupuesto de la acción el que se haya urgido el trámite y que se consignen los documentos que así lo demuestren. Es un presupuesto procesal de la acción haber urgido el trámite del asunto ante la Administración Tributaria y consignar en el expediente las comunicaciones, que deben ser varias, dirigidas a la

⁸⁷² Por eso la jurisprudencia la ha calificado como una acción de cumplimiento, *Vid.* S. TSJ/SC, No. 654 del 30 de junio de 2000, caso: *José Rafael Belisario Rincón*.

⁸⁷³ *Cf.* S. TSJ/SPA, 00717 del 23 de mayo de 2020, caso: Sindicato Único de Trabajadores de La Fundación “Teatro Teresa Carreño” (Sutrafunteca).

Administración Tributaria respectiva solicitándole respuesta sobre la petición efectuada. Pensamos que el juez, a partir de estas evidencias, puede percatarse de lo excesivo de la demora, de tal manera que este presupuesto se conecta claramente con el primero al que aludimos.

6.4. *Que se acompañe prueba de los escritos*

Como acabamos de anotar, haber realizado las gestiones razonables para que la Administración Tributaria responda, es un presupuesto de la acción de amparo tributario y el cumplimiento de dicho presupuesto debe demostrarse *in limine litis* mediante la consignación de los escritos que han sido presentados por el administrado (requiriendo la respuesta de la Administración Tributaria) en el caso concreto.

7. *Regulación adjetiva*

7.1. *Tribunales competentes*

La acción de amparo tributario debe ser presentada ante los Tribunales Superiores Contencioso Tributarios, que al ser los competentes para examinar la legalidad de las actuaciones de las Administraciones Tributarias en los casos de tributos regulados por el Código Orgánico Tributario, igualmente deben ser los competentes para conocer de las abstenciones de estas Administraciones; regla ésta que confirma el artículo 337 del Código Orgánico Tributario, que otorga a estos juzgados la competencia para conocer de todos los procedimientos judiciales regulados en el Código, salvo los de naturaleza penal.⁸⁷⁴ La segunda instancia corresponde, en consecuencia, a la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.⁸⁷⁵

7.2. *Requisitos del libelo*

El escrito que contiene la pretensión procesal debe especificar: (i) la petición o solicitud que no ha sido respondida por la Administración Tributaria, (ii) las gestiones realizadas ante la misma y sobre las cuales no se ha obtenido respuesta y además (iii) debe señalar cuál es el perjuicio que ocasiona al administrado el retardo de ésta en responder. Debe acompañarse al libelo copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite.

7.3. *Admisión de la pretensión y requerimiento de informe*

Cuando la acción aparezca *razonablemente fundada*, el tribunal va a requerir a la Administración Tributaria que informe sobre las razones de la demora, fijándole

⁸⁷⁴ Artículo 337. “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. Contra las decisiones dictadas por dichos Tribunales podrá apelarse dentro de los términos previstos en este Código, por ante el Tribunal Supremo de Justicia.”

⁸⁷⁵ *Vid.* Artículos 26.15 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia (Gaceta Oficial No. 39.522 del 1 de octubre de 2010) y 12 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa (Gaceta Oficial No. 39.451 del 22 de junio de 2010).

al efecto un término breve y perentorio para la respuesta, plazo que no será menor de tres (3) días de despacho ni mayor de cinco (5), contados a partir de la fecha de notificación. Una acción razonablemente fundada, es aquella que describe de manera clara y precisa la petición efectuada a la Administración Tributaria, el fundamento legal y fáctico de la misma y el hecho de la falta de respuesta, probado con los escritos que han instado la indicada respuesta y el daño que esta ausencia de contestación produce en el interesado afectado.

7.4. Decisión

Vencido este plazo, el Tribunal dictará sentencia dentro de los cinco (5) días hábiles, fijando un término para que la Administración realice el trámite o la diligencia correspondiente o cuando fuere procedente, el tribunal también puede, sustituir la decisión administrativa previo afianzamiento del interés fiscal comprometido.⁸⁷⁶

7.5. Apelación

En cuanto a la apelación contra la sentencia proferida en el proceso de amparo tributario, este recurso puede intentarse dentro de los diez (10) días de despacho contados a partir de la publicación de la sentencia, y será oída en un solo efecto, es decir, con efecto devolutivo, por lo que no se suspenderá la ejecución de la decisión conforme al aparte único del artículo 312 del Código Orgánico Tributario.

8. Contenido de la decisión

El Código Orgánico Tributario de 1994, indicaba en su artículo 217, que, en su decisión, el juez fijaría a la Administración Tributaria un término para que realizare el trámite o diligencia o para dispensare del mismo al actor, previo afianzamiento del interés fiscal comprometido. A partir del Código Orgánico Tributario de 2001 - y así ocurre en el Código vigente de 2020- el contenido de la decisión que puede ser adoptaba por el juez contencioso tributario ha cambiado, y ahora no es posible *dispensar* al solicitante del trámite, sino únicamente fijar un término a la Administración Tributaria para que se pronuncie sobre el trámite omitido o, cuando el caso así lo amerite, sustituir la decisión administrativa previo afianzamiento del interés fiscal comprometido.

⁸⁷⁶ Artículo 312. “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. Asimismo, el tribunal podrá, cuando el caso así lo amerite, sustituir la decisión administrativa previo afianzamiento del interés fiscal comprometido. Las fianzas serán otorgadas conforme a lo dispuesto en el artículo 72 de este Código. De la decisión dictada se oirá apelación en el solo efecto devolutivo, dentro de los diez (10) días de despacho siguientes.”

Este es tal vez uno de los puntos más controvertidos en el amparo tributario sobre el cual ha imperado cierta confusión. Determinar hasta dónde puede llegar el juez en su decisión, es uno de los aspectos más relevantes del amparo tributario.

La redacción introducida por el Código Orgánico Tributario de 2001, acerca el amparo tributario al recurso por abstención, en cuanto concierne específicamente al alcance de la decisión respectiva. Como es sabido, la jurisprudencia y la doctrina más autorizada entienden que en la decisión del recurso por abstención, el juez contencioso puede sustituirse en la Administración.

Expresa ROMERO-MUCI que la Administración y los tribunales cumplen con responsabilidades distintas y a la hora de revisar la conducta administrativa, los segundos no poseen la calificación ni la tecnificación para cuestionar ciertas conductas de la Administración, particularmente aquellas que se apoyan en elementos metajurídicos. Sin embargo, agrega, la incógnita comentada (se refiere a la posibilidad de sustitución) no reviste mayor dificultad para ser despejada en el ámbito del contencioso de carencia, pues aquí aquella tiene por sustrato una conducta precisa y concreta, de contornos preclaros, que es obligatoria para la Administración por imposición de una norma o cuerpo normativo expreso, que el ente obligado se resiste a cumplir o que simplemente se abstiene de realizar.

En criterio de ROMERO-MUCI, en estas circunstancias es perfectamente sostenible que los tribunales de la jurisdicción contencioso administrativa, facultados como están para declarar la contrariedad a derecho de las conductas administrativas, puedan también restablecer las lesiones a los bienes jurídicos de los ciudadanos supliendo la inactividad ilegítima.⁸⁷⁷

Ahora bien, lo que pareciera ser muy claro en el caso del recurso en carencia o por abstención, no lo es tanto en el supuesto del amparo tributario, pues, como ya hemos dicho, en el primer caso existe una obligación concreta de responder que viene establecida por la ley, mientras que en el segundo no necesariamente es así, dado que la acción analizada procede contra las violaciones concretas o genéricas de dar oportuna respuesta a las peticiones de los administrados.

Posiblemente, y en una aproximación a las reflexiones de la doctrina citada, podríamos decir que cuando existe una norma expresa que ordena a la Administración Tributaria cumplir un trámite determinado frente a una petición específica del contribuyente, responsable o tercero interesado, en respuesta de la cual y dentro de un plazo prefijado debe emitir un acto de carácter reglado, el juez contencioso tributario podría suplir la inactividad, sustituyéndose en la Administración “*cuando el caso así lo amerite*” como expresa la norma.

Por el contrario, en el caso de la inactividad genérica de la Administración Tributaria, esto es, aquélla que no viola una norma específica en la que se le ordena actuar de un modo predeterminado a dicha Administración, sino que contraría la

⁸⁷⁷ ROMERO-MUCI, H. “Contribución...*Cit.*”, pp. 165-166.

garantía constitucional del derecho de petición, no puede haber sustitución alguna del juez por la Administración. En estos supuestos, el juez sólo puede proferir una orden conminando a la Administración Tributaria a responder.

Nosotros creemos que la decisión del amparo tributario se asemeja, aun cuando *no se confunde en modo alguno*, con la que se produce en los llamados *procesos cautelares autónomos*. Dice CALAMANDREI⁸⁷⁸ que toda clasificación de los procesos que se funde en los fines que las partes se proponen alcanzar a través de las providencias a que el proceso se dirige, se resuelve en realidad en una clasificación de los varios tipos de providencias, respecto de las cuales los varios tipos de acción o de proceso no son más que un accesorio y una premisa. Agrega el maestro que se puede hacer una clasificación de los procesos considerados en sí mismos e independientemente de los efectos sustanciales producidos por la providencia a que tienden, cuando se toma como base el criterio estrictamente formal, referido a la figura externa que pueden adoptar, por el modo de expresión y por el orden según el cual están dispuestas en serie las varias actividades de que el proceso se compone; sin embargo, señala, cuando se quiere basar la clasificación de los procesos sobre los diversos efectos sustanciales que pueden derivar del acto jurisdiccional, se cae inadvertidamente en el defecto lógico que consiste en atribuir al continente la cualidad del contenido.

No obstante lo expresado, el término es usado por la doctrina y resulta útil para la comprensión de aquellos procesos cuya única finalidad es obtener la protección anticipada de un derecho, sin determinar si tal derecho existe. De acuerdo con lo dicho, podríamos intentar definir el *proceso cautelar* como una secuencia temporalmente ordenada de acaecimientos en los cuales los sujetos procesales intervendrán con el objeto de que el órgano jurisdiccional decida, mediante la sentencia respectiva, sobre la procedencia o no de proteger provisionalmente el derecho del solicitante de la providencia cautelar, en aparente peligro de no ser satisfecho.

Como fácilmente puede advertirse, en este tipo de proceso no se persigue resolver un conflicto intersubjetivo de intereses (*rectius: litis*), sino alcanzar la protección provisional de un derecho amenazado, aún antes de que la existencia del mismo se demuestre en un proceso de conocimiento. Ello sin embargo no le roba al proceso cautelar su condición de verdadero proceso, pues en él se presentan todos los elementos necesarios para concebirlo como tal.

En el caso del amparo tributario ocurre algo similar, aunque como hemos dicho se trata de dos procesos muy distintos entre los cuales hemos establecido un paralelismo sólo a los fines de recrear nuestra explicación sobre el alcance la sentencia. No queremos decir, por tanto, que el amparo tributario sea una medida cautelar autónoma, lo que queremos expresar es que las decisiones producidas en ambos casos tienen efectos muy parecidos.

⁸⁷⁸ CALAMANDREI, P. *Providencias Cautelares*. Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1984, p. 32.

En el proceso de amparo tributario no hay un juicio de conocimiento, de hecho ni siquiera existe una incidencia probatoria, porque la misma es innecesaria, dado que el accionante no intenta probar la ilegalidad de un acto administrativo o que tiene derecho a una respuesta *afirmativa* con respecto a la petición que introdujo ante la Administración Tributaria. Por el contrario, el accionante sólo debe demostrar que ha interpuesto una petición o solicitud ante la Administración Tributaria, que ésta no ha sido atendida y que, por ende, hay una demora excesiva en la respuesta correspondiente, todo lo cual le causa un daño que no puede ser reparado por otro mecanismo procesal previsto en el Código Orgánico Tributario.

Entonces, es claro que el juez no debe, y no puede porque carece de elementos probatorios para hacerlo, entrar a pronunciarse sobre el contenido material a que se contrae la solicitud hecha ante la Administración Tributaria. Su decisión, en cambio, debe circunscribirse a ordenar a la Administración Tributaria que conteste la solicitud formulada y sólo en supuestos muy excepcionales, donde el contenido de la respuesta que debía dar la Administración Tributaria es perfecta y detalladamente reglada y no es necesario iniciar un proceso cognitivo con una fase probatoria, podría el juez dictar una decisión que sustituya la actuación administrativa omitida.

Por ello no nos cabe duda que, por ejemplo, otorgar una licencia de licores cuya solicitud no fue contestada a tiempo por la Administración Tributaria, a través de una sentencia de amparo tributario, es una tergiversación total de la figura que se analiza. Tal licencia sería otorgada sin determinar si se han cumplido los requisitos previstos taxativamente en la ley para ello, toda vez que, como ya lo hemos expresado, el proceso de amparo tributario, por su naturaleza, carece de una fase probatoria.

Una decisión como ésta, en la que el juez extiende sus poderes hasta suplir totalmente la función administrativa autorizatoria, trae consigo problemas de difícil resolución. Por ejemplo, si la licencia proviene de la sentencia, es decir, no ha sido otorgada mediante un acto administrativo autorizatorio ¿Quién puede revocarla si el administrado deja de cumplir con los requisitos previstos en la ley? Obviamente la Administración Tributaria no puede revocar la sentencia, pero tampoco puede hacerlo el juez; entonces ¿Concluiríamos en que la licencia se transforma en una autorización indefinida e irrevocable? Además, como ya se ha expresado, si en el amparo tributario no hay una incidencia probatoria ni el objeto del proceso es ni puede ser que el accionante demuestre que cumple con los requisitos legales para que se le otorgue la autorización ¿Cómo podría entonces otorgarse la señalada licencia sin constatar que se cumplen los presupuestos establecidos en las normas correspondientes para su emisión?

Pensamos que el amparo tributario debe mantenerse como mecanismo de protección del derecho de petición frente a las Administraciones Tributarias; no como un juicio abreviado para obtener autorizaciones, licencias, permisos, etc. El juicio de amparo tributario no prevé ni admite las operaciones de conocimiento de un proceso ordinario; antes por el contrario, el juez realiza un conocimiento sumario y superficial, similar al que pone en práctica en ejercicio de su poder cautelar, para determinar si ha habido una violación del derecho de petición por parte de la Administración Tributaria, concretándose entonces su decisión a restablecer dicho derecho.

Sobre el particular, la doctrina argentina ha señalado que el amparo tributario no es un remedio procesal instituido para atribuir competencia a los tribunales fiscales a efectos de conocer una controversia y resolverla, sino para proteger los legítimos derechos e intereses de los administrados, cuyo ejercicio se ve obstaculizado por la demora de la Administración en la realización de trámites o diligencias. Por ello, se ha dicho, resulta ajeno a este recurso la calificación de la conducta de la Administración, en orden a la supuesta arbitrariedad de su cometido; así, el amparo tributario no puede perseguir otra finalidad que la de obligar a la Administración Tributaria a la realización de un trámite, “...*queda excluida toda posibilidad de que se condene a la Administración a pronunciarse en un sentido u otro...*”.⁸⁷⁹

A la misma conclusión ha llegado la doctrina patria que se ha ocupado del asunto, al señalar que algunos Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario insisten, por ejemplo, en declarar solvente a un administrado a través de la sentencia del amparo tributario, lo cual no tiene sentido ni fundamento y es contrario a las normas del Código Orgánico Tributario. Se dice que el tribunal competente: “*No puede (...) declarar solvente a un contribuyente y fijar un lapso de vigencia –por lo demás arbitrario– de tal ‘solvencia’, dado que el amparo no puede estar limitado en el tiempo (...) Ante la demora de la Administración o la contumacia a cumplir con la decisión del Tribunal, lo que procede es la imposición de la sanción pecuniaria que genera la responsabilidad administrativa o disciplinaria del funcionario público ante el cual se ha presentado la solicitud o se ha iniciado el trámite*”.⁸⁸⁰

Se ha expresado que el efecto de la sentencia de amparo tributario sería, por una parte, declarativo en tanto implica un reconocimiento del vínculo administrativo preexistente entre el administrado (contribuyente, responsable o tercero interesado) y la administración tributaria; y por la otra, de condena, en virtud de que se exige a la Administración el cumplimiento de una obligación de hacer, como es el actuar administrativo, es decir, romper con la inacción o pasividad. De ello se ha deducido que el Juez Contencioso Tributario no puede sustituir a la Administración Tributaria⁸⁸¹.

9. Conclusión

El amparo tributario es una acción distinta del amparo constitucional, del recurso por abstención y de todos los demás mecanismos procesales previstos en el Código Orgánico Tributario para la defensa de los derechos de los sujetos pasivos de la imposición o en general de los interesados afectados. Es una acción que tiene un propósito muy específico, cual es *proteger el derecho de petición de los administrados frente a las Administraciones Tributarias*. Si este propósito tan concreto

⁸⁷⁹ SPISSO, R. La tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal. DEPALMA, Buenos Aires, 1996, pp. 169-170.

⁸⁸⁰ URDANETA PÉREZ, J. “La acción de amparo en materia tributaria”. *Revista de Derecho Público*. No. 25, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1986, pp. 43-44.

⁸⁸¹ D'ASCOLI CENTENO, H. *O.c.*, p.75.

es hipertrofiado, la acción será pervertida y su efectividad disminuirá, al inundarse los Tribunales Contencioso Tributarios de acciones de amparo tributario cuya pretensión subyacente nada tiene que ver con la tutela del derecho de petición.

La discusión teórica sobre la supuesta identificación entre el amparo tributario y el amparo constitucional es muy respetable y ha sido muy bien fundamentada, pero tenemos serias dudas sobre su *utilidad*. Además, creemos que esta identificación no ha sido provechosa a los fines del correcto uso de este mecanismo de protección procesal y lejos de eso pareciera haber traído consigo confusión y desconcierto, pues ha sembrado en algunos la equivocada idea de que el amparo tributario puede ser utilizado frente a la violación de derechos y garantías constitucionales por parte de las administraciones tributarias, lo cual es totalmente falso.

Por otro lado, cambiarle el nombre a la acción para denominarla “amparo constitucional tributario”, pudiera ser un error que podría incrementar la confusión anotada, pues sugiere la equívoca idea de que la única diferencia entre el amparo tributario y el amparo constitucional es la autoridad agravante, estando el primero reservado a la defensa frente a la conculcación de derechos y garantías constitucionales que provienen de las distintas administraciones tributarias, pero esto no es así. El amparo tributario *no es* un amparo constitucional cuya única peculiaridad es la naturaleza del ente agravante. Se trata, como lo hemos demostrado, de una acción *especial* y completamente *autónoma* del amparo constitucional, donde la pretensión procesal es únicamente la protección del derecho constitucional de petición y oportuna y adecuada respuesta. *Ninguna* otra pretensión procesal puede ser deducida través del amparo tributario.

CAPÍTULO SEXTO

HABEAS DATA

Hemos explicado ya que las Administraciones Tributarias en general están investidas de una serie de potestades y competencias administrativas específicas que les permiten invadir en forma ciertamente intensa la esfera jurídico-subjetiva de los contribuyentes, los responsables y otras personas cuyas actividades son jurídicamente relevantes para la gestión de los tributos.

Este amplísimo elenco de potestades y competencias administrativas específicas debe realizarse cumpliendo los cauces formales establecidos en el ordenamiento jurídico, concretamente en el Código Orgánico Tributario, en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en las Ordenanzas Municipales reguladoras de procedimientos administrativos tributarios y en otras leyes especiales que resulten aplicables de acuerdo con la naturaleza y las características del tributo de que se trate.

Además, estas funciones deben ser desplegadas con estricto apego a los derechos y garantías formales que la Constitución y otras leyes conceden a los contribuyentes, a los responsables tributarios y en general a todas las personas que intervengan como interesados o terceros en un procedimiento administrativo conducido por las distintas Administraciones Tributarias.

Pero además de todos los derechos y garantías que han sido tratados en su momento (*Vid.* Segunda Parte), la Constitución regula en su artículo 28, el *habeas data*, el cual, en el caso de las relaciones que se traban entre los ciudadanos y las Administraciones Tributarias, es un derecho adicional y en ocasiones complementario a los derechos y garantías que prevé el artículo 143 de la Carta Fundamental, este último relativo al derecho a ser informados oportuna y verazmente sobre el estado de las actuaciones en que estén directamente interesados, a conocer las resoluciones definitivas que se adopten sobre el particular y a tener acceso a los archivos y registros administrativos.

En las líneas que siguen intentaremos aproximarnos al *habeas data* desde la perspectiva de la información que las Administraciones Tributarias obtienen, conservan y utilizan en el ejercicio de sus potestades y competencias, para determinar cómo opera esta garantía en este ámbito.

1. *En general sobre al habeas data*

1.1. *Concepto*

Dispone el artículo 28 de la Constitución que:

“Toda persona tiene el derecho de acceder a la información y a los datos que sobre sí misma o sobre sus bienes consten en registros oficiales o privados, con las excepciones que establezca la ley, así como de conocer el uso que se haga de los mismos y su finalidad, y de solicitar ante el tribunal competente la actualización, la rectificación o la destrucción de aquellos, si fuesen erróneos o afectasen ilegítimamente sus derechos. Igualmente, podrá acceder a documentos de cualquier naturaleza que contengan información cuyo conocimiento sea de interés para comunidades o grupos de personas. Queda a salvo el secreto de las fuentes de información periodística y de otras profesiones que determine la ley”.

Respecto a esta norma, la doctrina más autorizada ha señalado que: “(...) nuestra Constitución siguiendo una tendencia generalizada en la mayoría de los ordenamientos jurídicos foráneos, ha consagrado un especial derecho constitucional, el cual también se concreta en una acción judicial, a los fines de corregir, actualizar o destruir documentos o informaciones inexactas o ciertas, pero que afecten la intimidad o algunas otras garantías (...).”⁸⁸²

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, mediante sentencia No. 1.335 del 4 de agosto 2011, ha señalado que el *habeas data*: “es una acción dirigida específicamente a la resolución de conflictos generados por la administración de datos” que “permite que el titular de los datos personales acuda a los órganos jurisdiccionales competentes con la pretensión de que se corrija, actualice o modifique la información equívoca contenida en cualquier registro, sea público o privado(...)” así como “que se limite la divulgación, publicación o cesión de esos datos”. Pero que sobre todo permite al ciudadano tener acceso a la información contenida en bancos de datos públicos y privados.

Algunos han considerado que el *habeas data* es un mecanismo que se encuentra hermanado a la acción de amparo constitucional, al punto que se ha calificado como subespecie de éste, lo que haría aplicables, de manera supletoria, las normas que regulan el amparo constitucional.⁸⁸³ Esa posición no tiene asidero hoy en día en Venezuela y es parte de la tendencia de algunos de ver en todo mecanismo procesal dirigido a la protección de derechos y garantías constitucionales una subespecie del amparo constitucional. Conforme a lo que se verá de seguidas, el *habeas data* es una acción totalmente autónoma con sus propias características, presupuestos procesales y regulación adjetiva.

⁸⁸² CHAVERO GAZDIK, R. *El nuevo régimen del amparo constitucional en Venezuela*. Editorial Sherwood, Caracas, 2001, p. 37.

⁸⁸³ SAGÜES, N.P. *El Hábeas Data en Argentina (Orden Nacional)*. *Ius et Praxis*. Universidad de Talca, Chile, 1997, p. 11.

1.2. Naturaleza

El artículo 28 de la Constitución regula diversos derechos relacionados con la información que, sobre las personas, físicas o jurídicas, se recopilan en archivos y registros públicos o privados. No es cierto que dicha norma regule el mecanismo procesal destinado a proteger estos derechos; antes bien, lo que prevé en realidad son los derechos mismos de acceso a los registros públicos y privados para conocer la información que sobre la persona interesada se guarda en éstos; el derecho a conocer el uso y destino de esa información; los derechos de actualizar y de corregir la información cuando la misma es incompleta, está desactualizada o contiene errores; y el derecho de que la información sea suprimida o se destruya cuando la misma no es fidedigna o aun siéndolo viola derechos y garantías fundamentales.

Los derechos previstos en el artículo 28 de la Constitución, pueden ser ejercidos mediante una petición dirigida a quien maneja o administra el registro público o privado de datos, con fundamento en el derecho de petición y oportuna y adecuada respuesta; o mediante una acción ante los tribunales competentes, con fundamento en el artículo 28 de la Constitución y las normas pertinentes de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.

No tiene ningún sentido confundir ni el derecho de petición con el objeto mismo de la petición, ni mucho menos el derecho de acción con la pretensión procesal deducida. El derecho de petición y el derecho de acción son abstractos, independientes y autónomos, y pueden ejercerse exista o no el derecho sustantivo que a través de los mismos se quiere hacer valer.

1.3. Tipos

El derecho a la información al que alude en general el artículo 28 de la Constitución, contempla distintos supuestos, dependiendo de la finalidad perseguida por el interesado. Existen diversas clasificaciones de *habeas data*⁸⁸⁴, pero por razones de simplicidad, nosotros acogemos la siguiente.:

- i) *Habeas data informativo*, en el cual se pretende el acceso a la información personal depositada en un determinado registro de datos. A su vez este puede ser subdividido en tres: a) *exhibitorio*, en el que se pregunta qué se registró, b) *finalista*, en el que se pregunta por qué se registró y por último, c) *autoral*, dónde se demanda quién registró, obtuvo o gestionó los datos.
- ii) *Habeas data de actualización*, en el que se pretende el cambio de la información registrada, por una más actual.
- iii) *Habeas data rectificador*, en el cual se pretende el cambio para corregir un dato incorrecto

⁸⁸⁴ Un detallado análisis al respecto puede verse en: PUCCINELLI, O.R. “Tipos y subtipos de hábeas data en América Latina.” *Cuadernos de Derecho Público*. No. 1, 2019, pp. 163 y ss.

- iv) *Habeas data asegurativo*, mediante el cual se demanda la no divulgación y el resguardo de los datos registrados.
- v) *Habeas data de exclusión*, que pretende la eliminación de determinada información perjudicial para el actor.

2. Régimen legal

2.1. El contenido de la pretensión

El artículo 28 de la Constitución y en concreto el mecanismo procesal para hacer efectivos los derechos allí consagrados, ha sido desarrollado por la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.

El artículo 167 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia establece que toda persona tiene derecho a conocer los datos que a ella se refieran, así como su finalidad, que consten en registros o bancos de datos públicos o privados; y, en su caso, exigir la supresión, rectificación, confidencialidad, inclusión, actualización o el uso correcto de los datos cuando resulten inexactos o agraviantes.

Como se advierte, la norma en comentarios reproduce el contenido del artículo 28 constitucional y agrega algunos derechos adicionales íntimamente vinculados a los que prevé el Texto Fundamental, como son que se declare la confidencialidad de cierta información o que se incluya información que no está registrada y es relevante, así como que se lleve a cabo un uso *correcto* de los datos cuando estos sean inexactos o agraviantes.

Si de lo que se trata en el caso concreto es de errores numéricos o materiales, tales como cambio de letras, palabras mal escritas o con errores ortográficos, transcripción o traducción errónea de nombres y apellidos, y otros semejantes, el procedimiento se reduce a demostrar ante el juez la existencia del error por los medios de prueba admisibles y el juez, con conocimiento de causa, resolverá lo que considere conveniente.

2.2. Legitimación

La legitimación activa para hacer efectivo alguno de los derechos a los cuales se refiere el artículo 28 de la Constitución, recae sobre la persona que pretende conocer o solicitar que se actualicen, se corrijan, se incluyan, se declaren confidenciales o se supriman datos sobre sí misma o sobre sus bienes. Asimismo, están legitimados los grupos de personas o comunidades para acceder a información que sea de interés para las mismas.

Mediante sentencia No. 1050 de fecha 23 de agosto de 2000, de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia precisó que los derechos previstos en el artículo 28 constitucional, giran alrededor de los datos recopilados sobre las personas o sobre sus bienes, por lo que la legitimación activa corresponde a quienes tengan “un interés, personal, legítimo y directo en quien ejerza estos derechos, ya que es la información sobre su persona y bienes el que lo origina.” En otras palabras, dijo la Sala, quien quiere hacer valer estos derechos que conforman el *habeas data*, “lo hace porque se trata de datos que le son personales.” Es decir, “quien no alega

que el *habeas data* se solicita para obtener información sobre sus datos registrados, carece de interés legítimo en tal acción, ya que no hace uso del derecho que otorga dicha norma, con los otros derechos que nacen de la misma, los cuales giran alrededor de las informaciones personales.”⁸⁸⁵

2.3. Fase previa

El artículo 167 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, prevé como presupuesto procesal que la petición de *habeas data* se dirija en primer lugar al administrador de la base de datos para que éste proceda en consecuencia, y sólo en caso de que se abstenga de responder dentro de los veinte días hábiles siguientes a la presentación de la petición respectiva o lo haga en sentido negativo, es que puede interponerse la acción, salvo que medien circunstancias de comprobada urgencia.

Esta regulación a nuestro modo de ver es absolutamente acertada, pues no tiene ningún sentido instaurar un proceso judicial cuando de lo que se trata es de incluir, actualizar, corregir, suprimir o declarar confidencial cierta información. En el caso de que la información sobre la que versa la petición esté en manos de un ente de la Administración Pública, pudiera pensarse que se está reinstaurando el agotamiento previo de la vía administrativa como presupuesto procesal para acceder a los órganos de administración de justicia, cuando la tendencia generalizada apunta a que ésta sea siempre una opción del administrado. Pero esa visión no es correcta porque realmente de lo que se trata no es de revivir el agotamiento previo de la vía administrativa, sino de evitar un juicio innecesario, cuando lo pedido por el interesado puede ser resuelto en forma rápida y sencilla, incluso con una simple operación material y sin necesidad de que se dicte un acto administrativo.

2.4. Tribunal competente

El artículo 169 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, confiere la competencia para conocer de las acciones de *habeas data* a los Juzgados de Municipio de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Estos Juzgados, que sólo han sido creados en la Ley, pero que no han entrado en funcionamiento, tienen como se sabe competencia para conocer las demandas que interpongan los usuarios o usuarias o las organizaciones públicas o privadas que los representen, por la prestación de servicios públicos y además una competencia residual para conocer cualquier otra demanda o recurso que le atribuyan las leyes.

Comoquiera que estos Juzgados no están funcionando en la actualidad, la competencia para conocer de las acciones de *habeas data* recae en los Juzgados Superiores en lo Contencioso Administrativo. Más adelante veremos por qué considera-

⁸⁸⁵ BREWER-CARÍAS, A.R. “El proceso constitucional de las acciones de *habeas data* en Venezuela: las sentencias de la Sala Constitucional como fuente del derecho procesal Constitucional.” *Homenaje al Maestro Héctor Fix Zamudio. Derecho Procesal Constitucional. Memorias del Primer Congreso Colombiano de Derecho Procesal Constitucional*. Bogotá, 2010, pp. 289-295.

mos que en el caso de una acción de *habeas data* intentada contra alguna Administración Tributaria, la competencia no debe recaer ni en los Juzgados de Municipio de la Jurisdicción Contencioso Administrativa cuando éstos comiencen a operar, ni actualmente en los Juzgados Superiores en lo Contencioso Administrativo, dada la especialidad propia de la materia.

2.5. Procedimiento

La acción de *habeas data* debe interponerse, como antes se explicó, cuando el administrador de los datos no respondió la petición del interesado dentro de los veinte días hábiles siguientes o cuando respondió negativamente, y el agotamiento de este paso previo debe ser acreditado ante el juez competente.

La demanda debe presentarse por escrito y cumplir con todos los requisitos de forma propios de las acciones que se interponen ante la jurisdicción contencioso-administrativa⁸⁸⁶ y debe además acompañarse con los instrumentos fundamentales que sustentan la pretensión interpuesta.

El proceso de *habeas data* está informado por el principio de *celeridad*. Se trata de procesos *urgentes* en los cuales, como ocurre en el amparo constitucional, todo tiempo es hábil y no se admiten incidencias procesales. Además, rige en este proceso el principio de *publicidad*, porque todas las actuaciones son públicas. Sin embargo, de oficio o a solicitud de parte, cuando estén comprometidas la moral y las buenas costumbres, o cuando exista disposición expresa de ley, el Tribunal puede ordenar la reserva del expediente y que la audiencia de que se trate sea a puerta cerrada. Creemos que si la publicidad del juicio pudiera afectar los derechos consagrados en el artículo 60 de la Constitución (su honor, vida privada, intimidad, propia imagen, confidencialidad y reputación), el juez puede ordenar la reserva del expediente.

Una vez admitida la demanda el Tribunal va a ordenar al administrador de los datos que presente un informe sobre el objeto de la controversia y que remita la documentación correspondiente, dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación. La falta de remisión del informe es sancionada con multa conforme al régimen que preceptúa el Título IX de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiere lugar.

⁸⁸⁶ Tales requisitos son, conforme al artículo 33 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa: 1. Identificación del tribunal ante el cual se interpone, 2. Nombre, apellido y domicilio de las partes, carácter con que actúan, su domicilio procesal y correo electrónico, si lo tuviere, 3. Si alguna de las partes fuese persona jurídica deberá indicar la denominación o razón social y los datos relativos a su creación o registro, 4. La relación de los hechos y los fundamentos de derecho con sus respectivas conclusiones, 5. Si lo que se pretende es la indemnización de daños y perjuicios, deberá indicarse el fundamento del reclamo y su estimación, 6. Los instrumentos de los cuales se derive el derecho reclamado, los que deberán producirse con el escrito de la demanda, 7. Identificación del apoderado y la consignación del poder.

En cualquier estado y grado del proceso las partes pueden solicitar al tribunal y éste puede acordar aun de oficio, las medidas cautelares que estime pertinentes. El tribunal cuenta con los más amplios poderes cautelares para garantizar la tutela judicial efectiva, teniendo en cuenta las circunstancias del caso y los intereses en conflicto, es competente, por lo tanto, para dictar cualquier medida *nominada* o medidas *innominadas* que sean idóneas para proteger la situación jurídica-subjetiva del accionante.

Como en todo proceso, el demandante y la persona demandada que administra la información, pueden promover toda clase de pruebas legales, legítimas, conducentes y pertinentes para demostrar sus respectivas afirmaciones en torno a los hechos controvertidos. Asimismo, el juez tiene amplias facultades probatorias *ex officio* para el esclarecimiento de los hechos.

Una vez que sea recibido el informe o cuando hayan sido evacuadas las pruebas promovidas por las partes u ordenadas por el tribunal, transcurrirán tres (3) días para que el solicitante formule observaciones. Tras la conclusión de este lapso, el tribunal decidirá dentro de los cinco días siguientes.

Antes de emitir su decisión el tribunal está facultado para convocar a una audiencia pública cuando la complejidad del caso así lo amerite, para lo cual seguirá las reglas que se estipulan en los artículos 157 al 160 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.

La sentencia que declara con lugar el *habeas data* va a ordenar al administrador de la información que exhiba, suprima, rectifique, declare la confidencialidad, incluya, actualice o asegure el uso correcto de los datos, según corresponda. Si la orden es incumplida, se aplica pena de prisión de seis (6) meses a un (1) año, a cuyo efecto el Tribunal oficiará al Ministerio Público para que inicie la averiguación penal correspondiente.

Contra la decisión que se dicte en primera instancia, se oye apelación en un solo efecto ante la alzada correspondiente, dentro de los tres (3) días siguientes a su publicación o notificación. Después de que el expediente sea recibido por el Juzgado Superior, transcurrirán cinco días de despacho para que las partes presenten sus escritos ante la alzada. Concluido este lapso, el Juzgado Superior debe decidir la apelación dentro de los treinta días continuos siguientes. La decisión que dicta el Tribunal de Alzada no es susceptible casación.

3. *La información de los sujetos pasivos de la imposición y los terceros*

3.1. *La información como instrumento esencial en la gestión de los tributos*

Hemos visto que la gestión tributaria, sin importar la naturaleza de los tributos de que se trate y el ente que los fiscalice, determine y recaude, requiere de *información*. Es la información el sustrato fundamental a partir del cual se llevan a cabo todas las tareas de las Administraciones Tributarias destinadas asegurar el cumplimiento del deber constitucional de coadyuvar en el sostenimiento de los gastos públicos, mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Para las Administraciones Tributarias, la información no es un fin en sí misma, sino que se trata de un *instrumento o un medio* absolutamente esencial e indispensable para la gestión tributaria, pues de lo contrario esta es impracticable.

La importancia superlativa de la información en la gestión de los tributos se pone de manifiesto al constatar que prácticamente la totalidad de los llamados *deberes formales tributarios* tienen como finalidad suministrar datos relevantes a las Administraciones Tributarias para llevar a cabo la verificación, fiscalización, determinación y recaudación de los tributos. Una rápida lectura de los artículos 137 y 155 del Código Orgánico Tributario permiten observar, por un lado, las amplias facultades que posee la Administración Tributaria para obtener información relevante a los fines tributarios, y por la otra, los numerosos deberes, cargas y obligaciones formales que la ley pone en cabeza de los contribuyentes y los terceros. Esto permite comprender cuan relevante es la *información* en la gestión de los tributos.

El artículo 155 del Código Orgánico Tributario, que es la columna vertebral de los *deberes formales tributarios*, ordena a los contribuyentes, a los responsables y a los terceros: (i) llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable; (ii) inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones; (iii) colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria, o en los demás casos en que se exija hacerlo; (iv) presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan; (v) emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos; (vi) exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponible; (vii) contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte; (viii) exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionadas con hechos imponible, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas; (ix) comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente; y, (x) comparecer ante las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.

Absolutamente todos los deberes formales antes enunciados tienen como único objetivo la producción de *información* relevante a los fines tributarios. Un número de registro de información fiscal no tiene ninguna importancia sino en tanto y cuanto permita a las Administraciones Tributarias individualizar al contribuyente, responsable o tercero, para constatar su situación fiscal. Llevar libros y registros especiales no tiene otro objetivo -a los fines tributarios obviamente- que ofrecer a las

Administraciones Tributarias la información necesaria para verificar, fiscalizar y determinar la existencia, cuantía y cumplimiento de las obligaciones tributarias. Las declaraciones juradas, que se presumen fiel reflejo de la verdad, tienen como único objetivo informar sobre la ocurrencia del hecho imponible –incluso cuando el mismo resulta neutralizado o modificado por la existencia de una exención, exoneración u otro beneficio fiscal- y suministrar a las Administraciones Tributarias los datos necesarios para verificar la autodeterminación de los tributos o el cumplimiento de otros deberes de colaboración con las tareas de recaudación, como los atinentes, por ejemplo, a los anticipos o retenciones de impuestos.

Pero la información no sólo proviene de las fuentes que en cumplimiento de sus deberes formales ofrecen los sujetos pasivos o los terceros, sino también de las que las propias Administraciones Tributarias se procuran en ejercicio de sus potestades y competencias. También en este caso se puede constatar que una importante cantidad de competencias tributarias se dirigen precisamente a la recolección, organización, archivo, conservación, análisis y utilización de información relevante a los fines tributarios.

En ejercicio de sus potestades y competencias, las administraciones tributarias pueden llevar a cabo una gran cantidad de actividades, entre las cuales cabe mencionar aquellas que, con fundamento en el artículo 137 del Código Orgánico Tributario, están dirigidas a la recolección de información pertinente para la gestión tributaria: (i) practicar fiscalizaciones de manera general sobre uno o varios períodos fiscales, o de manera selectiva sobre uno o varios elementos de la base imponible; (ii) realizar fiscalizaciones en sus propias oficinas, a través del control de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y responsables, tomando en consideración la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización; (iii) exigir a los contribuyentes, responsables y terceros la exhibición de su contabilidad y demás documentos relacionados con su actividad, así como que proporcionen los datos o informaciones que se le requieran con carácter individual o general; (iv) requerir a los contribuyentes, responsables y terceros que comparezcan ante sus oficinas a dar contestación a las preguntas que se le formulen o a reconocer firmas, documentos o bienes; (v) practicar avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte, en cualquier lugar del territorio de la República Bolivariana de Venezuela; (vi) recabar de los funcionarios o empleados públicos de todos los niveles de la organización política del Estado, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones; (vii) retener y asegurar los documentos revisados durante la fiscalización, incluidos los registrados en medios magnéticos o similares, y tomar las medidas necesarias para su conservación. (viii) requerir copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos, así como información relativa a los equipos y aplicaciones utilizados, características técnicas del hardware o software; (ix) utilizar programas y utilidades de aplicación en auditoría fiscal que faciliten la obtención de datos contenidos en los equipos informáticos de los contribuyentes o responsables, y que resulten necesarios en el procedimiento de fiscalización y determinación; (x) adoptar las medidas administrativas necesarias para impedir la destrucción, desapa-

rición o alteración de la documentación, incluidos los registrados en medios magnéticos o similares, así como de cualquier otro documento de prueba relevante para la determinación de la Administración Tributaria, cuando éste se encuentre en poder del contribuyente, responsable o tercero; (xi) requerir informaciones de terceros relacionados con los hechos objeto de la fiscalización, que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como exhibir documentación relativa a tales situaciones, y que se vinculen con la tributación; (xii) practicar inspecciones y fiscalizaciones en los locales y medios de transporte ocupados o utilizados a cualquier título por los contribuyentes o responsables.

Como consecuencia de lo anterior, las administraciones tributarias emiten actos administrativos de trámite que dan inicio a fiscalizaciones; elaboran y notifican actas de requerimiento, actas de recepción de documentos, actas de reparo, actas de conformidad, actas de incautación y comiso, actas de inspección de transportes, depósitos y establecimientos; dictan actos de trámite y actos administrativos definitivos dentro o como producto de procedimientos de verificación, de fiscalización y determinación de la obligación tributaria, actos sancionatorios, actos autorizatorios o que constatan la procedencia de exenciones; actos mediante los cuales responden consultas; y producen escritos y promueven pruebas ante autoridades judiciales.

Como se comprende con facilidad, la combinación de los deberes formales debidamente cumplidos por los contribuyentes, responsables y los terceros, por un lado, y el ejercicio de las potestades y competencias tributarias, por el otro, supone la producción de un voluminoso, constante, complejo y abigarrado flujo de *información* que se refiere o que en cualquier caso puede afectar, de maneras muy diversas, los derechos e intereses de los contribuyentes, los responsables y los terceros en general, porque contienen y exhiben hechos, datos e informaciones que a éstos conciernen.

Las Administraciones Tributarias recopilan, ordenan, procesan, archivan y conservan documentos, físicos y desmaterializados, que contienen la información de los contribuyentes, de los responsables y de los terceros y estos tienen el derecho, constitucionalmente garantizado *ex* artículo 143 de la Carta Fundamental, 7.1, 7.8 y 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, de que como hemos dicho, las Administraciones Tributarias les informen oportuna y verazmente sobre el estado de las actuaciones en que estén directamente interesados, y además tienen derecho a conocer las resoluciones definitivas que se adopten sobre el particular y a tener acceso a los archivos y registros administrativos.

Pero además y como aquí será analizado, tienen derecho a que se les informe sobre la existencia de registros de datos, de la información en ellos contenida y del uso que se le pretende dar, de que se actualice la información que ha perdido vigencia, que se corrija la errónea, que se trate como confidencial la que sea reservada o sensible, que se incluya información necesaria y que se destruya la errónea o violatoria de derechos y garantías constitucionales.

3.2. Régimen de la información tributaria y derechos de los contribuyentes, responsables y terceros

El importante cúmulo de información que las Administraciones Tributaria obtienen bien a través del ejercicio de sus potestades y competencias o bien como consecuencia del cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, los responsables y los terceros, no puede ser manejado de cualquier forma. Diversas leyes establecen reglas muy precisas sobre qué información puede obtenerse; cómo debe recolectarse, ordenarse, archivarse, conservarse y ponerse a disposición de los interesados; qué carácter tiene esta información y a quién y cuándo puede entregarse.

a) *Pertinencia*

El principio fundamental que orienta la información que deben suministrar los contribuyentes, los responsables y los terceros, es el de *pertinencia*. Hemos dicho ya que la obtención de información por parte de las Administraciones Tributarias no es un fin en sí misma, sino un *instrumento* ordenado a la consecución de unos objetivos muy precisos, que no son otros que verificar, fiscalizar y determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y los deberes formales, sancionar los incumplimientos que ocurran al respecto y recaudar los tributos.

Toda la información concerniente, relacionada, que corresponda, que sea conducente o que venga a propósito de lo anterior, es información *pertinente* a los fines tributarios. La información que es ajena, extraña, no vinculada o no relacionada con las actividades de los contribuyentes, los responsables y los terceros que caen en la esfera de la tributación, es impertinente y, por lo tanto, ni puede ser requerida ni tiene por qué ser entregada.

La información no pertinente que por error o inadvertencia de los funcionarios actuantes o de los propios contribuyentes, los responsables o los terceros, ha llegado al conocimiento de las Administraciones Tributarias y ha sido agregada a los expedientes administrativos, en tanto no cumple objetivo alguno en relación con las tareas de gestión tributaria, debe ser formalmente desincorporada de los mismos para ser devuelta a las personas a las que pertenece, previa notificación de la decisión correspondiente.

b) *Fidelidad*

Todas las actuaciones de la Administración Pública están regidas, de acuerdo con el artículo 141 de la Constitución y 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, por los principios de *honestidad* y *transparencia*. Esta norma establece que la Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta, entre otros, en los principios de honestidad y transparencia, valores que sin duda están implícitos en el concepto más amplio de la *buena fe* en las relaciones Administración-administrados, regulado en la Ley Orgánica de la Administración Pública y Ley de Simplificación de Trámites Administrativos y el principio inno-

En este sentido, el artículo 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública señala que la actividad de la Administración Pública se desarrolla con base en una serie de principios entre los cuales destacan los de *honestidad, transparencia y buena fe*. Lo propio ocurre con la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos, la cual dedica un capítulo especial, dentro de su título III, a la “presunción de buena fe”.

El principio de la buena fe, cuya aplicación en el ámbito del derecho administrativo ha sido objeto de interesantes estudios⁸⁸⁷, comporta la necesidad de que los sujetos guarden en sus relaciones una conducta leal, honesta, vale decir, la que ordinariamente puede esperarse de un buen padre de familia. Expresa Rondón de Sansó que: “...la buena fe es un concepto jurídico indeterminado que, en su sentido semántico, alude a la conciencia, convicción o intención de no perjudicar a otro o de no violar la ley (...) De todo lo anterior, podemos deducir que la buena fe como hecho ético social, alude a la lealtad, honestidad, fidelidad, confianza, credibilidad y a la segura creencia o convicción de no lesionar a otro.”⁸⁸⁸

El respeto del señalado principio adquiere una especial relevancia en el ámbito de las relaciones entre los administrados y la Administración, pues la actuación de ésta no puede equipararse a la de cualquier sujeto, en tanto que la coherencia, pulcritud, objetividad y transparencia de sus actuaciones debe ser la regla y no la excepción.

En definitiva, el principio de la buena fe implica en el ámbito de las relaciones entre la Administración y los administrados:

- i. Que en tanto la actividad administrativa se lleva a cabo en ejecución de la ley, sus resultados han de ser siempre previsibles para los interesados, no sorpresivos ni encubiertos.
- ii. Que la actividad administrativa debe desarrollarse mediante procedimientos formales transparentes, abiertos, accesibles y totalmente participativos, en los cuales el administrado debe tener la posibilidad de enterarse de todo hecho, acto, decisión, prueba o en general de cualquier acontecimiento que le interese y que todo aquello que le haya sido ocultado no puede servir válidamente de fundamento a ninguna resolución que afecte sus derechos e intereses.
- iii. Que por cuanto toda la actividad administrativa debe estar ordenada hacia la consecución del bien colectivo, la Administración debe esforzarse porque todas y cada una de sus actuaciones inspiren una sensación permanente e inquebrantable de confianza en los ciudadanos.

⁸⁸⁷ GONZÁLEZ PÉREZ, J. *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. CIVITAS, 1989.

⁸⁸⁸ RONDÓN DE SANZO, H. “El principio de la confianza legítima en el derecho venezolano”. *III Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer Carías*. Funeda, Caracas, 1997, pp. 303 y ss.

Sobre el principio de la buena fe, recordemos que es: “aquel principio general del Derecho en virtud del cual algunas expectativas, derivadas de situaciones de confianza creadas por la conducta o el comportamiento de los poderes públicos, producen efectos jurídicos cuando la confianza cuya protección se demanda prevalece sobre el interés público en la modificación de la conducta o del comportamiento de los poderes públicos.”⁸⁸⁹

De acuerdo con estos principios que orientan la actuación de la Administración Pública, la información recabada por los funcionarios en el ejercicio de sus potestades y competencias, así como la suministrada por los contribuyentes, los responsables y los terceros, debe ser fidedigna y todo aquello que no se corresponde con la verdad o que suponga una representación incompleta o distorsionada de la misma, debe corregirse o eliminarse, según corresponda, sin que en ningún caso pueda servir de fundamento para las manifestaciones de voluntad, de juicio o de conocimiento emitidas por las Administraciones Tributarias.

En el ámbito específico de la determinación tributaria este principio adquiere especial relevancia, pues la misma se sustenta en dos pilares fundamentales, a saber, la garantía constitucional de acuerdo con la cual los tributos deben gravar *manifestaciones reales de capacidad contributiva* (artículo 316 de la Constitución), y el principio general de que la determinación tributaria debe hacerse sobre *base cierta*, y sólo excepcionalmente sobre bases indiciarias o indirectas (artículos 141 y 142 del Código Orgánico Tributario).

c) Privacidad y reserva

La información económica de los contribuyentes, los responsables y los terceros, a los fines de la gestión de los tributos, *no es secreta*. Desde hace mucho tiempo se ha reconocido que el secreto de la información no puede ser opuesto a las Administraciones Tributarias si la misma es relevante a los fines tributarios, pues de lo contrario la gestión de los tributos sería simplemente imposible o en todo caso se dificultaría superlativamente al punto de ser ineficiente.

En el año 1983, el famoso profesor español de Derecho Administrativo Don Fernando Garrido Falla, presentó una demanda de amparo constitucional contra la resolución de 10 de marzo de 1983, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria que autorizó la investigación de sus operaciones activas y pasivas en determinadas entidades bancarias y de crédito, así como contra la Sentencia del Tribunal Supremo Español de 29 de julio de 1983, la cual declaró conforme a Derecho tal resolución.

El profesor Garrido Falla alegó que estas decisiones vulneraron el derecho a la intimidad personal y familiar reconocido en el art. 18.1 de la Constitución Española, al permitir, sin habilitación legal suficiente, una intromisión en aspectos de la

⁸⁸⁹ CALMES, S. *Du principe de protection de la confiance légitime en droit allemand, communautaire et français*. DALLOZ, Paris, 2001, p. 31.

vida profesional, personal y familiar que se reflejan en las cuentas sometidas a investigación. Sostuvo que por la extensión del uso de los depósitos bancarios en cuenta corriente en la vida moderna, en la marcha de éstos pueden reflejarse todas o gran parte de las peculiaridades de la vida económica, personal o familiar, por lo que debe considerarse que tales cuentas forman parte del ámbito de la intimidad personal o familiar y que si bien no se niega que la Inspección Tributaria puede exigir al contribuyente certificación de los saldos medios de sus cuentas bancarias y de los intereses percibidos, la Ley 50/1977, que permitía sin limitación alguna el examen de los movimientos de la cuenta corriente de cualquier ciudadano, había de entenderse derogada por la Constitución.

El Tribunal Constitucional, en una de las más célebres decisiones de la jurisprudencia española en cuanto al alcance y los límites de las potestades de fiscalización que tienen las Administraciones Tributarias, sostuvo, en sentencia No. 110 del 26 de noviembre de 1984⁸⁹⁰, que el reconocimiento explícito en un texto constitucional del derecho a la intimidad es muy reciente y se encuentra en muy pocas Constituciones, entre ellas la española. Pero su idea originaria, que es el respeto a la vida privada, aparece ya en algunas de las libertades tradicionales. La inviolabilidad de domicilio y de la correspondencia, que son algunas de esas libertades tradicionales, tienen como finalidad principal el respeto a un ámbito de vida privada personal y familiar, que debe quedar excluido del conocimiento ajeno y de las intromisiones de los demás, salvo autorización del interesado. Indica la sentencia que el avance de la tecnología actual y el desarrollo de los medios de comunicación de masas ha obligado a extender esa protección más allá del aseguramiento del domicilio como espacio físico en que normalmente se desenvuelve la intimidad y del respeto a la correspondencia, que es o puede ser medio de conocimiento de aspectos de la vida privada. De aquí el reconocimiento global de un derecho a la intimidad o a la vida privada que abarque las intromisiones que por cualquier medio puedan realizarse en ese ámbito reservado de vida.

Indicó el Tribunal Constitucional español que no siempre es fácil acotar con nitidez el contenido de la intimidad. El primer problema que se plantea en el presente caso es determinar en qué medida entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida los datos relativos a la situación económica de una persona y a sus vicisitudes. El problema surge en el presente caso en relación a la Administración y se puede resumir más concretamente así: ¿en qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente?

No hay duda, dijo el Tribunal Constitucional español, que en principio puede hacerlo. La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también, señaló, que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el art. 31.1 de la Norma fundamental, según el cual “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo

⁸⁹⁰ <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es-ES/Resolucion/Show/SENTENCIA/1984/110>.

inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio”. Y parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta.

De ahí también la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse a quienes puedan prestar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los Bancos y demás Entidades de crédito.

El Tribunal Constitucional expresó que no existen facultades ilimitadas de la Administración en materia fiscal. Es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de las cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad. Pero, como ya se ha advertido, este derecho, al igual que los demás, tiene sus límites, que en este caso vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, como dispone el ya citado art. 31.1 de la Constitución, deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal. La injerencia que para exigir el cumplimiento de ese deber pudiera producirse en el derecho a la intimidad no podría calificarse de “arbitraria”. Y el art. 18.1 de la Constitución hay que entender que impide las injerencias en la intimidad “arbitrarias o ilegales”, como dice claramente el art. 17.1 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos (Pacto de Nueva York), ratificado por España y con arreglo al cual, de acuerdo con el art. 10.2 de la Constitución, hay que interpretar las normas relativas a los derechos fundamentales que la Constitución reconoce, y entre ellos el derecho a la intimidad personal y familiar. Es de señalar que con arreglo a estos criterios la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, establece que no se considerarán con carácter general intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la autoridad competente de acuerdo con la Ley (art. 8.1). Entiéndase que la Ley sólo puede autorizar esas intromisiones por “imperativos de interés público”.

Terminó señalando el Tribunal Constitucional que lo expuesto no supone negar la posibilidad de que en casos que hay que prever excepcionales se produzca por parte de algún funcionario una actuación arbitraria, a juicio del contribuyente, en la medida en que no parezca justificada por la finalidad de la inspección. Pero en tales casos, si llegasen a producirse, el contribuyente no está indefenso. Para su defensa existen los medios establecidos por las leyes.

El Tribunal Constitucional Español también ha dicho, en otras célebres decisiones, que: “El deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario no sólo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 Constitución Española) sino también para una gestión tributaria eficaz”.⁸⁹¹

Las sentencias que acabamos de comentar ofrecen importantes orientaciones en torno al límite entre el ejercicio de las potestades y competencias de las Administraciones Tributarias y la intromisión injustificada en la vida privada de los contribuyentes, los responsables y los terceros. Hemos visto ya que en ejercicio de sus potestades y competencias las Administraciones Tributarias están facultadas para obtener por diversos medios un importantísimo cúmulo de datos de las actividades de los contribuyentes, los responsables y los terceros y que asimismo éstos, a través

⁸⁹¹ STC, 26.4.1990 (RTC 1990\76; MP: Jesús Leguina Villa) y STC, 30.12.2000 (RTC 2000\292; MP: Julio Diego González Campos. En fecha más reciente, el TCE ha dicho: “Sobre la cuestión planteada, hay que comenzar recordando que el derecho a la “intimidad personal y familiar” (art. 18.1 CE) es un derecho fundamental vinculado a la propia personalidad que deriva de la dignidad de la persona que el art. 10.1 CE reconoce. Su objeto es garantizar un ámbito reservado de la vida de las personas frente a la acción y conocimiento de terceros, sean poderes públicos o particulares, aunque, como cualquier otro derecho, encuentra sus límites en los restantes derechos fundamentales y bienes jurídicos constitucionalmente protegidos, entre los cuales, puede citarse el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). En este sentido, la colisión entre el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE) y el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos (art. 31.1 CE) implica la inexistencia, frente a la Administración tributaria u otros poderes públicos, de un pretendido derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con trascendencia tributaria o relevancia fiscal que haga inoperante el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra, pues ello impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido [SSTC 110/1984, de 26 de noviembre (RTC 1984, 110), F. 3; 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76), F. 10; y 57/1994, de 28 de febrero (RTC 1994, 57), F. 5], que es un objetivo claramente legítimo desde la perspectiva constitucional [STC 143/1994, de 9 de mayo (RTC 1994, 143), F. 6.b]. En consecuencia, aunque la información que recogen y archivan las Administraciones Públicas ha de ser necesaria para el ejercicio de las potestades que les atribuye la Ley y adecuada a las legítimas finalidades previstas por ella [STC 254/1993, de 20 de julio (RTC 1993, 254), F. 7], resulta cuestionable en abstracto que la transmisión de información de naturaleza tributaria pueda vulnerar el derecho a la intimidad de los contribuyentes, sobre todo cuando se trata de actividades que tienden a desarrollarse en el ámbito de relación con terceros y que están sometidas a fórmulas específicas de publicidad e información [STC 143/1994, de 9 de mayo (RTC 1994, 143), F. 6]. El deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario no sólo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE) sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE” STC, 30.12.2000 (RTC 2000, 292; F. 9). Cf. ATC, Sala 2ª, Sección 3ª, 16.6.2003 (Ar. RTC 2003\197).

del cumplimiento de los deberes formales tributarios, deben también proveer gran cantidad de información, siempre que la misma sea, como ya hemos afirmado, *pertinente*.

Ahora bien, esta información, si bien no es secreta, sí que es *privada*, porque es propiedad de los contribuyentes, los responsables y los terceros, y sólo se entrega a las Administraciones Tributarias en cumplimiento de obligaciones y deberes específicos establecidos en diversas leyes y como ya se ha dicho, con un objetivo concreto que es colaborar y facilitar las tareas de verificación, fiscalización y determinación de las obligaciones tributarias y deberes formales tributarios, sancionar su incumplimiento y recaudar los tributos.

Pero además, esta información es *reservada*, porque el hecho de que la información tributaria de los contribuyentes, los responsables y los terceros no sea secreta frente a las Administraciones Tributarias, no significa que la misma es pública y que puede ser difundida parcial o totalmente de manera libre; ni tampoco que no sea necesario tomar medida alguna para que esa información sensible no se haga del conocimiento general.

Lo anterior es tan importante que el Código Orgánico Tributario dedica una norma especial para tratar el asunto. El artículo 136 del Código Orgánico Tributario establece que: “*Las informaciones y documentos que la Administración Tributaria obtenga por cualquier medio tendrán carácter reservado y sólo serán comunicadas a la autoridad judicial o a cualquier otra autoridad en los casos que establezcan las leyes. El uso indebido de la información reservada dará lugar a la aplicación de las sanciones respectivas.*”

Señala asimismo en su Parágrafo Único que: “*Las informaciones relativas a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables, y la información de los comparables utilizados para motivar los acuerdos anticipados de precios de transferencia, sólo podrán ser reveladas por la Administración Tributaria a la autoridad judicial que conozca del Recurso Contencioso Tributario interpuesto contra el acto administrativo de determinación que involucre el uso de tal información.*”

Esta norma reconoce, por un lado, que la información tributaria obtenida de los contribuyentes, los responsables y los terceros, pertenece a éstos y por eso le asigna carácter *reservado* y no público, al punto que no lo permite a la Administración Tributaria entregarla a un juez u otra autoridad pública sino cuando la ley así lo determina. Si esta información perteneciera a la Administración, ésta podría disponer de ella según su leal saber y entender; pero no es así, pues sólo puede utilizarse para los fines específicamente señalados en la ley. Asimismo, la norma deja cuenta del carácter *sensible* de esta información y de allí la importancia de su naturaleza reservada, por cuanto la misma puede revelar datos que afecten las actividades comerciales y la competitividad de las empresas.

Asimismo, el artículo 131.10 y 131.11, establece que al suscribir convenios con organismos públicos y privados para la realización de las funciones de recaudación, cobro, notificación, levantamiento de estadísticas, procesamiento de documentos, y

captura o transferencias de los datos en ellos contenidos, o al suscribir convenios interinstitucionales con organismos nacionales e internacionales para el intercambio de información, la Administración Tributaria está obligada resguardar el carácter *reservado* de la información utilizada, conforme a lo establecido en el artículo 136 del Código.

De igual manera, al regular las distintas formas en que se va a llevar a cabo la fiscalización de los tributos, dispone en su artículo 139.1, que cuando ésta tenga lugar en las *oficinas de la Administración Tributaria*, debe garantizarse el carácter reservado de la información y disponer las medidas necesarias para su conservación. Es decir, se reconoce nuevamente que esta información es propiedad de los contribuyentes, los responsables y los terceros, y que cuando sale de sus manos y entra en posesión de la Administración Tributaria, ésta debe tomar las medidas que sean necesarias para que la misma no sea conocida por personas extrañas y menos aún que se haga pública.

El Código Orgánico Tributario remarca en su artículo 149 que los funcionarios de la Administración Tributaria y las entidades a las que se refieren los numerales 10 y 11 del artículo 131, *ejusdem*, están obligados a guardar *reserva* en lo concerniente a las informaciones y datos suministrados por los contribuyentes, los responsables y los terceros, así como los obtenidos en uso de sus facultades legales, sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación que otorga el artículo 137 del Código a la Administración Tributaria.

Asimismo, al regular los requisitos y formalidades del acto administrativo que pone fin al procedimiento administrativo constitutivo, el artículo 201 Código Orgánico Tributario establece en su Parágrafo Segundo, que la Administración Tributaria debe mantener la *reserva* de la información proporcionada por terceros independientes que afecte o pudiera afectar su posición competitiva. Lo propio hace el artículo 282 al regular la decisión mediante la cual se resuelve el recurso jerárquico, al disponer que el recurso deberá decidirse mediante resolución motivada, debiendo, en su caso, mantener la *reserva* de la información proporcionada por terceros independientes, que afecte o pudiera afectar su posición competitiva.

Finalmente, para hacer efectivo el cumplimiento del deber de reserva, el artículo 124 del Código Orgánico Tributario dispone que: “*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.*”

En adición a todo lo anterior y en perfecta conexión con el principio de pertinencia, no debe perderse de vista que el artículo 48 de la Constitución garantiza el secreto y la inviolabilidad de las comunicaciones privadas en todas sus formas, las cuales no pueden 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.

Por su parte, la Ley sobre Protección de las Comunicaciones Privadas⁸⁹², que tiene por objeto proteger la privacidad, confidencialidad, inviolabilidad y secreto de las comunicaciones que se produzcan entre dos o más personas, castiga con severas penas: (i) a quien arbitraria, clandestina o fraudulentamente grabe o se imponga de una comunicación entre personas, la interrumpa o impida (prisión de 3 a 5 años), (ii) al que revele, en todo o en parte, mediante cualquier medio de información, el contenido de las comunicaciones privadas (prisión de 3 a 5 años), (iii) al que, sin estar autorizado, conforme a la Ley, instale aparatos o instrumentos con el fin de grabar o impedir las comunicaciones entre otras personas (prisión de 3 a 5 años), (iv) al que, con el fin de obtener alguna utilidad para sí o para otro, o de ocasionar un daño, forje o altere el contenido de una comunicación y quien haya hecho uso o se haya aprovechado del contenido de la comunicación forjada o alterada, aunque no haya tomado parte en la falsificación o la haya recibido de fuente anónima (prisión de 3 a 5 años), y (v) al que perturbe la tranquilidad de otra persona mediante el uso de información obtenida por procedimientos condenados por la Ley y creare estados de angustia, incertidumbre, temor o terror (prisión de 6 a 30 meses).

d) *Archivo y conservación*

a'. *El expediente administrativo*

Toda la información recopilada bien a través del ejercicio de las potestades y competencias de las Administraciones Tributarias, o bien suministrada por los propios contribuyentes, responsables y terceros como consecuencia del cumplimiento de los deberes formales tributarios, debe reposar en expedientes administrativos.

En el lenguaje común, un expediente es el: “conjunto de todos los papeles correspondientes a un asunto o negocio. Se usa señaladamente hablando de la serie ordenada de actuaciones administrativas, y también de las judiciales en los actos de jurisdicción voluntaria.”⁸⁹³ En la legislación Española, por ejemplo, el artículo 164 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales, aprobado por el Real Decreto 2568/1986 del 28 de noviembre de 1986, define al expediente administrativo como: “el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedentes y fundamento a la resolución administrativa, así como las diligencias encaminadas a ejecutarla”, y señala asimismo que: “los expedientes se formarán mediante la agregación sucesiva de cuantos documentos, pruebas, dictámenes, decretos, acuerdos, notificaciones y demás diligencias deban integrarlos, y sus hojas útiles serán rubricadas y foliadas por los funcionarios encargados de su tramitación.”

En nuestro ordenamiento jurídico, el artículo 31 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos dispone que de cada asunto debe formarse expediente y que

⁸⁹² G.O. No. 34.863 del 16 de diciembre de 1991.

⁸⁹³ Diccionario de la Real Academia Española, voz: *expediente*.

debe mantenerse la unidad de éste y de la decisión respectiva, aunque deban intervenir en el procedimiento oficinas de distintos organismos. El artículo 32, de la misma Ley, señala que los documentos y expedientes administrativos deben ser uniformes de modo que cada serie o tipo de ellos obedezca a iguales características. Asimismo, el artículo 51, *ejusdem*, establece que iniciado el procedimiento administrativo debe abrirse expediente en el cual se recogerá toda la tramitación a que de lugar el asunto. La norma prevé que el expediente tendrá además copia de todas las comunicaciones entre las distintas autoridades que hayan actuado en el asunto, así como de las publicaciones y notificaciones que se realicen.

La jurisprudencia ha dicho que el expediente administrativo puede definirse como:

“(…) el conjunto ordenado de todas las actuaciones realizadas en el decurso del procedimiento administrativo que le sirven de sustento a éste; es decir, el expediente es la *materialización formal* del procedimiento. En atención a que el expediente conforma la materialización del procedimiento administrativo, es preciso que a fin de garantizar el derecho al debido proceso en sede administrativa, como lo preceptúa el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 141 *eiusdem*, el cual establece que “*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” (subrayado de la Sala), los órganos administrativos al sustanciar los expedientes deben observar las normas previstas en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, que disponen la *unidad, orden y secuencia* en la cual se deben llevar dichos expedientes.”⁸⁹⁴*

En cuanto a las reglas que deben seguirse en la formación de los expedientes administrativos, la jurisprudencia ha estimado aplicable por analogía el artículo 25 del Código de Procedimiento Civil, señalando al respecto lo que sigue:

“Sin embargo, a su vista se constata que el precitado instrumento normativo no indica la manera pormenorizada en la cual deben llevarse los expedientes en sede administrativa, por lo que a fin de adminicular los derechos de los particulares con las obligaciones de la Administración dentro del procedimiento administrativo, asegurando la integridad y unidad del expediente, y en atención a lo dispuesto en el único aparte del artículo 32 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos que establece que “*La administración racionalizara sus sistemas y métodos de trabajo y vigilara su cumplimiento. A tales fines, adoptará las medidas y procedimientos más idóneos*”, considera esta Sala como procedimiento idóneo aplicable para asegurar la regularidad y coherencia de los expedientes administrativos, lo dispuesto en el artículo 25 del Código de

⁸⁹⁴ Cf. S. TSJ/SPA, No. 01257 del 12 de julio de 2007, caso: *Echo Chemical 2000, C.A.*

Procedimiento Civil, el cual es del tenor siguiente: “*Artículo 25: De todo asunto se formará expediente separado con un número de orden, la fecha de su iniciación, el nombre de las partes y su objeto. Las actuaciones deben observar el orden cronológico, según la fecha de su realización y la foliatura del expediente se llevará al día y con letras, pudiéndose formar piezas distintas para el más fácil manejo, cuando sea necesario*”. Lo anterior es particularmente relevante, puesto que del orden, exactitud, coherencia y secuencia de los expedientes, dependerá la fuerza probatoria que se desprende del conjunto de actas que integran el mismo.”⁸⁹⁵

Dada su importancia y el valor que se le atribuye, la correcta elaboración, foliación y conservación del expediente administrativo es responsabilidad directa de la autoridad correspondiente, quien debe adoptar todas las medidas necesarias para que dicho instrumento ofrezca seguridad y certeza en cuanto a su contenido; vale decir, el expediente debe contener todo aquello que atañe al procedimiento administrativo de que se trate y que el administrado ha estado al menos en la posibilidad de conocer.

La formación adecuada del expediente administrativo y la conservación en el mismo de la totalidad de la información que puede afectar los derechos e intereses de los contribuyentes, los responsables y los terceros en determinado procedimiento administrativo, cualquiera sea su naturaleza, es un derecho constitucional. La Constitución establece en su artículo 143 el derecho de los ciudadanos de consultar los archivos y registros administrativos. Este derecho ha sido desarrollado legislativamente por la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en cuyo artículo 59 se prevé que los interesados y sus representantes tiene derecho de examinar en cualquier estado o grado del procedimiento, leer y copiar cualquier documento contenido en el expediente administrativo, así como de pedir certificación del mismo, con la sola excepción de los calificados como confidenciales por decisión motivada del superior jerárquico, los cuales deben archivarse en cuerpos separados del expediente.

El asunto también tiene regulación específica en el ámbito concreto de la gestión de los tributos, pues el artículo 161 del Código Orgánico Tributario señala que los interesados, representantes y los abogados asistentes tendrán acceso a los expedientes y podrán consultarlos sin más exigencia que la comprobación de su identidad y legitimación, salvo que se trate de las actuaciones fiscales las cuales tendrán carácter confidencial hasta que se notifique el Acta de Reparación. Esta última parte de la norma citada es inconstitucional por cuanto el artículo 143 de la Constitución establece con toda claridad que no se permitirá censura alguna a los funcionarios públicos o funcionarias públicas que informen sobre asuntos bajo su responsabilidad y es evidente que la declaratoria genérica de confidencialidad que contiene el artículo 161, *in fine*, del Código Orgánico Tributario con respecto a las actuaciones de los fiscales de las Administraciones Tributarias, es una forma de censura que afecta toda la información recopilada por éstos en el ejercicio de sus funciones.

⁸⁹⁵ Cf. S. TSJ/SPA, No. 01257 del 12 de julio de 2007, caso: *Echo Chemical 2000, C.A.*

Finalmente, en cuanto atañe al valor probatorio del expediente administrativo, la jurisprudencia ha señalado lo siguiente:

“(…) las copias certificadas del expediente administrativo remitidas por el ente público que corresponda constituyen una tercera categoría de prueba documental, asimilándose en lo que atañe a su valor probatorio a los instrumentos privados reconocidos o tenidos legalmente por reconocidos, en los términos consagrados en el artículo 1.363 del Código Civil, toda vez que hacen fe del hecho material de las declaraciones en ellos contenidas, hasta prueba en contrario. Sin perjuicio de lo expuesto, no debe confundirse el valor probatorio de las copias certificadas del *expediente administrativo* como una unidad íntegra, es decir, como un conjunto de actuaciones administrativas debidamente documentadas, con *las actas* que lo conforman individualmente consideradas, puesto que dichas actas poseen su valor probatorio propio según el tipo de documento que se trate. Dentro de este contexto, por ejemplo, un instrumento público que haya sido agregado en copia certificada a un expediente administrativo no pierde su carácter de público y su fuerza probatoria por estar inserto dentro del expediente, ya que deberá ser valorado conforme lo disponen los artículos 1.359 y 1.360 del Código Civil. También pueden encontrarse dentro de un expediente administrativo elementos que no comportan el carácter de prueba instrumental. Por lo tanto, esta Sala considera prudente precisar que el valor probatorio de las copias certificadas del expediente administrativo como instrumento privado reconocido o tenido legalmente por reconocido, se refiere a la autenticidad que emana de la *certificación* efectuada por el funcionario público, de que los antecedentes administrativos remitidos al Tribunal son una copia fiel y exacta de su original, es decir, que ese conjunto ordenado de actas son el cúmulo de actuaciones previas dirigidas a formar la voluntad de la Administración, que el particular recurrente pretende que sea revisada en la jurisdicción contencioso-administrativa. Las afirmaciones expuestas traen como consecuencia que la impugnación del expediente administrativo como un todo o alguna de las actas que lo conforman, debe referirse a la falta de adecuación entre las copias certificadas del expediente administrativo que constan en autos y las actuaciones que conformaron ese expediente administrativo, bien porque algún acta haya sido mutilada, sustraída, no conste en el expediente remitido o por cualquier otro motivo, para lo cual la parte impugnante deberá producir la prueba en contrario que demuestre la veracidad de sus alegaciones, todo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.363 del Código Civil, en concordancia con el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil. Cuando esta Sala se refiere a la posibilidad de impugnación de *todo* el conjunto de copias certificadas del expediente administrativo, quiere destacar que la forma de ataque contra el medio probatorio -copias certificadas del expediente administrativo original que reposa en los archivos de la Administración- va destinada a indicar que no se encuentran incorporadas en dicho instrumento probatorio una o varias actas que originalmente lo componían, o que las copias certificadas del expediente administrativo no son fidedignas, es decir, no se compadecen con el original que se encuentra en poder de la Administración, lo que implica una impugnación del

elemento “continente” -expediente- y no de algún acta específica de su “contenido”. Por el contrario, cuando se establece la posibilidad de impugnación de *parte* del expediente administrativo, la objeción debe referirse a la falta de adecuación entre el expediente remitido que consta en autos y las actuaciones que conformaron ese expediente administrativo, bien porque algún acta determinada haya sido mutilada, falseada, cambiada en su contenido, o por cualquier otro motivo, lo cual tiene como finalidad enervar el valor probatorio que emana de la certificación del funcionario público, lo que trae como consecuencia, se reitera, en que el impugnante deberá señalar el acta o conjunto de actas específicas que desea atacar. En cualquiera de los supuestos anteriores, el impugnante tendrá libertad probatoria para producir la contraprueba necesaria tendente a destruir el valor probatorio que emana del expediente administrativo. Delimitado lo anterior, no puede esta Sala pasar por alto que de acuerdo con la persona que incorpore algún acta al expediente administrativo, se pueden dar tres supuestos, a saber: i) Los documentos emanados de los funcionarios públicos sustanciadores del procedimiento administrativo, en ejercicio de sus atribuciones legales, los cuales constituirán *documentos administrativos*; ii) Los documentos emanados de los particulares interesados en el procedimiento y; iii) Los documentos emanados de terceros, distintos a las partes involucradas, entendiéndose como partes a la autoridad administrativa sustanciadora del expediente y a los legítimos interesados en el procedimiento; tales como informes emanados de organismos públicos o privados necesarios para la resolución de la controversia, en los términos consagrados en el artículo 54 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Ahora bien, tal y como se advirtiera, cada instrumental incorporada al expediente administrativo tendrá el valor probatorio conforme a la naturaleza del documento que se trate, pero tal y como lo ha establecido esta Sala, los *documentos administrativos* se valorarán igualmente como un instrumento privado reconocido o tenido legalmente por reconocido, a tenor de lo dispuesto en el artículo 1.363 del Código Civil. En atención a lo expuesto, cuando el impugnante proceda a objetar determinada *acta* del expediente -no el expediente- el medio de impugnación dependerá de la naturaleza de la prueba instrumental que se pretenda desconocer, toda vez que el medio de ataque deberá ser, según el caso, el propicio para enervar el valor probatorio del instrumento que se discute. Dentro de este contexto, por ejemplo, si se pretende impugnar un documento público inserto en el expediente administrativo, la vía de impugnación será, lógicamente, la tacha de ese instrumento.”⁸⁹⁶

b'. *Los archivos administrativos*

Toda la documentación vinculada a la gestión de los tributos no sólo debe reposar en expedientes administrativos con las características y las formalidades que ya fueron destacadas en el apartado precedente, sino que debe ser conservada y archivada para su resguardo y consulta en los archivos de las distintas Adminis-

⁸⁹⁶ Cf. S. TSJ/SPA, No. 01257 del 12 de julio de 2007, caso: *Echo Chemical 2000, C.A.*

traciones Tributarias. Huelga decir que la garantía prevista en el artículo 143 de la Constitución, de acuerdo con la cual los ciudadanos tienen derecho de acceso a los archivos y registros administrativos, es impracticable si no existen expedientes que consultar y archivos donde éstos sean debidamente conservados y estén disponibles para su adecuada y permanente lectura.

En relación a los archivos de la Administración, el artículo 145 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, establece que: *“En cada órgano o ente de la Administración Pública habrá un órgano de archivo con la finalidad de valorar, seleccionar, desincorporar y transferir a los archivos intermedios o al Archivo General de la Nación, según sea el caso, los documentos, expedientes, gacetas y demás publicaciones que deban ser archivadas conforme al reglamento respectivo.”*

Por su parte, el artículo 146, ejusdem, dispone que: *“El Estado creará, organizará, preservará y ejercerá el control de sus archivos y propiciará su modernización y equipamiento para que cumplan la función probatoria, supletoria, verificadora, técnica y testimonial.”* Precisamente para alcanzar el mayor grado posible de eficiencia, accesibilidad y fidelidad del sistema nacional de archivos, el artículo 151 de la misma Ley prevé que los órganos de la Administración Pública pueden incorporar tecnologías y emplear cualquier medio electrónico, informático, óptico o telemático para el cumplimiento de sus fines y que los documentos reproducidos por los citados medios gozan de la misma validez y eficacia del documento original, siempre que se cumplan los requisitos exigidos por ley y se garantice la autenticidad, integridad e inalterabilidad de la información.

Esta protección alcanza también a todas las comunicaciones que se realizan a través de mensajes de datos y formatos desmaterializados, pues el artículo 5 de la Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas⁸⁹⁷ dispone que: *“Los Mensajes de Datos estarán sometidos a las disposiciones constitucionales y legales que garantizan los derechos a la privacidad de las comunicaciones y de acceso a la información personal.”*

Ahora bien, el incumplimiento por parte de las Administraciones Tributarias de las obligaciones, deberes y principios establecidos en la Constitución y las leyes en cuanto a la recopilación, archivo, conservación, protección y reserva de la información obtenida de los contribuyentes, los responsables y los terceros, no sólo engendra las responsabilidades y sanciones específicas a que ya hemos hechos referencia, sino que requiere de mecanismos adecuados para restablecer los derechos y garantías infringidos. Nos ocupamos seguidamente del mecanismo fundamental que a tal fin ha establecido la Constitución y ha desarrollado la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.

⁸⁹⁷ G.O. No. 37.148 del 28 de febrero de 2001.

4. *El habeas data frente a la Administración Tributaria*

En sentencia No. 1050 de fecha 23 de agosto del año 2000 (caso: *Red de Veedores de la UCAB*), la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia sostuvo que el artículo 28 de la Constitución establece el derecho de las personas a conocer la información que sobre ellas, haya sido compilada por otras; que dicha norma reproduce un derecho reconocido en varios países como Suecia, Noruega, Francia y Austria, entre otros; que tanto el Estado, como los particulares, mediante diversas formas de compilación de datos: manuales, computarizados, etc., registran y almacenan datos e informaciones sobre las personas o sobre sus bienes, y en vista que tal recopilación puede afectar la vida privada, la intimidad, el honor, la reputación, la vida económica y otros valores constitucionales de las personas naturales o jurídicas, la Constitución, para controlar tales registros, otorga varios derechos a la ciudadanía que aparecen recogidos en el artículo 28 citado. Estos derechos son:

- i) El derecho de conocer sobre la existencia de tales registros.
- ii) El derecho de acceso individual a la información, la cual puede ser nominativa, o donde la persona queda vinculada a comunidades o a grupos de personas.
- iii) El derecho de respuesta, lo que permite al individuo controlar la existencia y exactitud de la información recolectada sobre él.
- iv) El derecho de conocer el uso y finalidad que hace de la información quien la registra.
- v) El derecho de actualización, a fin de que se corrija lo que resulta inexacto o se transformó por el transcurso del tiempo.
- vi) El derecho a la rectificación del dato falso o incompleto.
- vii) El derecho de destrucción de los datos erróneos o que afectan ilegítimamente los derechos de las personas.

En cuanto a la legitimación activa, la sentencia No. 1050 de la Sala Constitucional precisó que los derechos previstos en el artículo 28 constitucional, giran alrededor de los datos recopilados sobre las personas o sobre sus bienes, por lo que la legitimación activa corresponde a quienes tengan “un interés, personal, legítimo y directo en quien ejerza estos derechos, ya que es la información sobre su persona y bienes el que lo origina.”⁸⁹⁸

Esta decisión fue ratificada por la Sala Constitucional en la sentencia No. 332 del 14 de marzo de 2001 (caso: *INSACA vs. Ministerio de Sanidad y Asistencia*

⁸⁹⁸ BREWER-CARÍAS, A. R. “El proceso constitucional de las acciones de habeas data en Venezuela: las sentencias de la Sala Constitucional como fuente del derecho procesal Constitucional.” *Homenaje al Maestro Héctor Fix Zamudio. Derecho Procesal Constitucional. Memorias del Primer Congreso Colombiano de Derecho Procesal Constitucional*. Bogotá, 2010, pp. 289-295.

Social), en la cual estableció que los derechos del artículo 28 constitucional, se ejercen mediante acciones autónomas, y ellos no se ejecutan necesariamente como una modalidad del amparo. Se dijo en aquella decisión que los derechos del artículo 28 constitucional son derechos cuyo ejercicio judicial debe ser desarrollado por la ley, pero que no por ello perdían vigencia y se hacían inaplicables, tal como lo sostuvo en el fallo del 23 de agosto de 2000 (caso: *Red de Veedores de la UCAB*). Hoy en día, y como ya se ha visto, ese desarrollo legislativo del proceso judicial de *habeas data* ya existe en la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.

Si bien el *habeas data* es una acción (judicial), los derechos reconocidos por el artículo 28, cuando se trata de hacerlos efectivos frente a la Administración Pública en general o a las Administraciones Tributarias en particular, pueden también ejercerse por vía administrativa antes de acudir a juicio. Esta conclusión es reafirmada por el artículo 167 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, de acuerdo con el cual, como ya fue previamente analizado, el *habeas data* sólo puede interponerse en caso de que el administrador de la base de datos se abstenga de responder el previo requerimiento formulado por el agraviado dentro de los veinte días hábiles siguientes al mismo o lo haga en sentido negativo, salvo que medien circunstancias de comprobada urgencia.

Es importante tener en cuenta también que para ejercer los derechos de actualización, rectificación, declaratoria de confidencialidad, ampliación, o destrucción de la información, el interesado debe haber tenido acceso a los registros respectivos, porque de allí deriva precisamente su conocimiento de que el dato de que se trata está desactualizado, es erróneo, falso, incompleto, debe ser declarado confidencial o violatorio derechos fundamentales.

Entonces, pareciera que el interesado tiene dos opciones, o intenta primero la solicitud de acceso a la información sólo para reconfirmar que el dato está desactualizado, es erróneo, falso, incompleto, debe ser declarado como confidencial o violatorio derechos fundamentales, e intenta luego la solicitud de actualización, corrección, declaratoria de confidencialidad, ampliación o destrucción, en todos los casos con fundamento en el artículo 28 de la Constitución; o de una vez, con base en el conocimiento que haya obtenido por otros medios de la existencia del dato, pide directamente la actualización, rectificación, declaratoria de confidencialidad, ampliación o destrucción.

Otro aspecto relevante es que el interesado no puede simplemente afirmar que el dato está desactualizado, es erróneo, falso, debe ser declarado confidencial, es incompleto o violatorio derechos fundamentales, sino que debe llevar a la convicción de la Administración o del juez, según el caso, mediante las pruebas legales, idóneas y pertinentes lo que afirma, aplicándose aquí todos los principios y reglas generales en materia de pruebas.

Si la Administración rechaza el pedimento afirmando que la información que posee no está desactualizada, no es errónea, falsa, no requiere ser declarada como confidencial, no es incompleta o no viola derecho fundamental alguno, se abre automáticamente la vía judicial para dirimir la controversia.

Ahora bien, antes vimos que el artículo 169 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, confiere la competencia para conocer de las acciones de *habeas data* a los Juzgados de Municipio de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y que estos Juzgados, sólo han sido creados, pero no han entrado en funcionamiento por lo que en la actualidad la competencia para conocer de las acciones de *habeas data* recae en los Juzgados Superiores en lo Contencioso-Administrativo.

Sin embargo, en el caso del *habeas data* dirigido contra la Administración Tributaria, no tiene sentido atribuir competencia ni a los Juzgados de Municipio en lo Contencioso Administrativo cuando estos comiencen a funcionar, ni a los Juzgados Superiores en lo Contencioso Administrativo, por las razones siguientes:

- i) La competencia para conocer de las acciones de *habeas data* recaía originalmente en la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, por cuanto se trata en definitiva de hacer efectivos derechos reconocidos en forma directa por la Constitución y como se sabe es esta Sala la que retiene la competencia para conocer de las infracciones a los derechos y garantías consagrados en el Texto Fundamental, de acuerdo con los artículos 266.1, 335 y 336 de la Constitución.
- ii) La Ley Orgánica de Tribunal Supremo de Justicia, decidió desconcentrar esta competencia en los Juzgados de Municipio en lo Contencioso Administrativo, para descongestionar a la Sala Constitucional de casos que en principio no deberían presentar mayor complejidad, porque de lo que se trata realmente no es de establecer el contenido y alcance de un derecho o garantía constitucional, sino de hacer efectivo el derecho de acceso a los registros públicos y privados y otros derechos relacionados con la información que en ellos se guarda, lo que en la mayoría de los casos supondrá un debate sobre hechos y no sobre derecho.
- iii) En definitiva, la competencia para conocer de las acciones de *habeas data* pasó de la jurisdicción constitucional a la jurisdicción contencioso-administrativa.
- iv) Los Juzgados Superiores en lo contencioso tributario, forman parte de la jurisdicción contencioso-administrativa, como claramente lo establece el artículo 12 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.
- v) Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con otras actuaciones de los órganos de la Administración Pública (regulación bancaria, actividad aseguradora, contencioso funcional, protección en el acceso de bienes y servicios, protección y promoción de la competencia, regulación del mercado de capitales, entre otros) los únicos actos administrativos sometidos al control de jueces contencioso-administrativos *especiales*, son los dictados por las distintas administraciones tributarias.

De acuerdo con lo anterior, siendo que la competencia para conocer de las acciones de *habeas data* recae sobre la jurisdicción contencioso-administrativa y que los juzgados superiores en lo contencioso tributario son los tribunales de esa jurisdicción

dicción a los cuales les corresponde el control de las abstenciones, los actos y las vías de hecho de las distintas Administraciones Tributarias, es a esos tribunales a los cuales debe corresponder la competencia para conocer de las acciones de *habeas data* contra dichas Administraciones Tributarias.

4.1. *El derecho a conocer la existencia de los Registros y de acceso a la información*

El derecho de conocer la existencia de un registro en el cual se conserva información de los contribuyentes, los responsables o los terceros con ocasión de la gestión de los tributos, no tiene en sí mismo ningún otro objetivo que no sea satisfacer una curiosidad. Es decir, este derecho adquiere relieve y nace la legitimación, cuando no sólo hay interés actual, personal, legítimo y directo en conocer la existencia del registro, sino también un interés de acceder e imponerse de la información que hay en el mismo sobre la persona que hace la solicitud o interpone la acción, según el caso.

El interesado puede ejercer sólo este derecho, para que una vez impuesto del contenido del registro y de la información que sobre él existe en el mismo, tomar el curso de acción que más convenga a la defensa de sus derechos; o puede de una vez administrarlo con el derecho también previsto en el artículo 28 constitucional, que le permite solicitar que se le informe sobre el uso que hace de la información quien la registra y con qué finalidad.

Ahora bien, la inscripción en los registros establecidos en las leyes tributarias es, por un lado, una de las competencias de las Administraciones Tributarias⁸⁹⁹ y, por el otro, un deber formal en cabeza de los contribuyentes, los responsables y los terceros, cuyo incumplimiento acarrea sanciones.⁹⁰⁰ Los registros de información utilizados por la Administración Tributaria suelen estar previstos en las leyes tributarias especiales, en los reglamentos de éstas o en resoluciones dictadas por las Administraciones Tributarias en uso de facultades legalmente establecidas.

Así ocurre por ejemplo con el Registro de Información Fiscal (RIF), creado y regulado en los artículos 181 y siguientes del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta y en la Providencia del SENIAT No. 0073 del 06 de febrero de 2006; los Registros de Vivienda Principal y de Activos Revaluados, previstos en la Ley de Impuesto sobre la Renta; el Registro Nacional de Exportadores previsto en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, entre otros. Pero también existen registros que, aunque no son creados por leyes tributarias especiales, tienen incidencia en la gestión de los tributos, como ocurre por ejemplo en el caso del Registro Turístico Nacional.

No obstante, pudieran existir registros de información no previstos expresamente en ninguna norma de rango legal o sublegal, en los cuales no se ha inscrito el contribuyente, el responsable o el tercero en cumplimiento de un deber formal es-

⁸⁹⁹ Artículo 131.6 del Código Orgánico Tributario.

⁹⁰⁰ Artículos 99.1 y 100 del Código Orgánico Tributario.

pecífico, sino que han sido creados por la Administración Tributaria para recopilar datos que le interesan para la gestión de determinados tributos, para conocer las actividades con incidencia tributaria de cierta categoría de contribuyentes o de responsables o con respecto a cierta actividad económica tributable. No hay duda que la existencia y gestión del registro de datos es una competencia *implícita*⁹⁰¹ de la Administración Tributaria, que es consecuencia *necesaria* de la competencia legalmente prevista de recopilar la información.

Recuérdese que de acuerdo con el artículo 134 del Código Orgánico Tributario, 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* requieran los funcionarios competentes.

Así, cuando las Administraciones Tributarias recaban de estas personas, entes o instituciones información de carácter general o particular, ello pudiera tener como objetivo alimentar determinado registro. Por ejemplo, bien pudiera organizar la Administración Tributaria un registro de datos económicos de las clínicas privadas, o de los escritorios de abogados, de las firmas de contadores, de las empresas que manufacturan alimentos enlatados, de las que venden autopartes, entre muchas otras.

⁹⁰¹ Hemos dicho en otra parte que: “El principio conforme al cual la competencia debe ser expresa tiene, como antes advertimos, una importante matización -no relajamiento- en la teoría de las competencias implícitas. De acuerdo con esta teoría, no todas las atribuciones de un ente administrativo tienen que estar establecidas en forma escrita en la ley. Existen algunas competencias que pertenecen al órgano, no porque haya un texto normativo que las atribuya en forma expresa, sino porque las mismas son inherentes o consustanciales a la actividad que éste desarrolla (...) La jurisprudencia de nuestro máximo Tribunal ha admitido la teoría de las competencias implícitas, definiéndolas como aquellas que pueden ser ejercidas por mía autoridad pública, aunque no le sean expresamente atribuidas por las disposiciones de un texto normativo, porque ellas están necesariamente ligadas a disposiciones formales y deben presumirse incluidas en aquellas (Cf. S. CSJ/SPA, 12 de diciembre de 1996, caso: *Belinda C. Giménez vs. República*. *Revista de Derecho Público*. EJV, Caracas, No. 67-68, p. 202) (...) El principio de la implicación no es un mecanismo alterno o un subterfugio doctrinario para que los entes administrativos, con fines plausibles o desviados, se arroguen competencias de las cuales carecen totalmente. La competencia implícita, como el adjetivo lo sugiere con prístina claridad, supone que la competencia no atribuida en forma expresa va necesaria e incontestablemente contenida o implicada en otras que sí han sido otorgadas explícitamente, al punto que si la existencia de tales competencias tácitas no es reconocida, algunas atribuciones expresas pueden quedar carentes de contenido o su ejercicio efectivo puede verse seriamente dificultado.” FRAGA-PITTALUGA, L. *La incompetencia en el Derecho Administrativo*. FUNEDA, 2007, pp. 41-42.

En el caso de los registros tributarios o con incidencia en la gestión de los tributos, creados en leyes o en normas de rango sublegal, no tiene sentido intentar una solicitud en vía administrativa o una acción judicial de *habeas data*, con fundamento en el artículo 28 constitucional y en los artículos 167 y siguientes de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, pues la existencia del registro es conocida o al menos puede ser conocida por todos y su finalidad está claramente descrita en las normas respectivas.

Sin embargo, tanto la solicitud administrativa como la acción judicial de *habeas data* es perfectamente factible en el caso de los registros *ad hoc* que no están previstos en ninguna norma, pero cuya existencia puede inferirse por las acciones emprendidas por la Administración Tributaria para acopiar cierta información.

Allí es evidente que, con fundamento en el artículo 28 de la Constitución y en los artículos 167 y siguientes de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, cualquier persona que se sienta afectada por la recopilación de información que ha hecho o que está haciendo la Administración Tributaria de que se trate, puede solicitar en vía administrativa y luego judicial si fuere el caso, que se le informe sobre la existencia de un registro donde se está recopilando esa información y se le permita acceder a aquella que le concierne para verificar que fue legítimamente obtenida, que es fidedigna y que no lesiona sus derechos e intereses, pudiendo adminicular además la pretensión de que se le indique cómo se está usando esa información y con qué finalidad.

4.2. *El derecho a conocer el uso y finalidad de la información*

Como hemos afirmado en el apartado precedente, toda persona calificada por un interés personal, legítimo y directo, puede dirigirse a cualquier Administración Tributaria y luego al juez competente, para pedir, con fundamento en el artículo 28 de la Constitución y en los artículos 167 y siguientes de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, que se le informe si existe un registro en el cual se esté recopilando cierta información que le concierne y se le permita conocer el contenido de la misma. En ambos casos puede adminicularse la pretensión de conocer el uso que se hace de la información y con qué objetivo.

Pero sí ya es conocida la existencia del registro, puede pedirse de una vez por vía principal el acceso a la información, si no se ha obtenido antes, y que se indique el uso que la Administración Tributaria respectiva está haciendo o planea hacer de esa información y cuál es el objetivo previsto. La respuesta de las Administraciones Tributarias en este caso no puede reducirse a señalar lacónicamente que la información ha sido requerida y será utilizada para fines exclusivamente tributarios, como señala el Parágrafo Único del artículo 134 del Código Orgánico Tributario, porque ello sería tanto como no responder.

No debe olvidarse que en la base de toda solicitud administrativa o acción de *habeas data*, conforme al artículo 28 de la Constitución y los artículos 167 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, se encuentra, en el primer caso, el

derecho de petición y de oportuna y *adecuada respuesta*⁹⁰², previsto en el artículo 51 de la Constitución, y, en el segundo, el derecho a la tutela judicial *efectiva*, reconocido en el artículo 26 de la Carta Fundamental.

4.3. *El derecho de actualización de la información*

La información tributaria es constante, dinámica y voluminosa. Los registros de las distintas Administraciones Tributarias son alimentados permanentemente de información relevante a los fines tributarios. Es un proceso de recopilación, revisión, clasificación, análisis, registro y archivo que no se detiene jamás, mientras existan tributos y actividades que configuren los hechos impositivos previstos en las distintas leyes tributarias. Este inmenso y permanente flujo de información requiere un esfuerzo organizativo de grandes proporciones, e importantes recursos humanos y materiales de todo tipo para poder procesar adecuadamente los datos captados.

Como es absolutamente natural en todo proceso de recopilación de información de semejantes dimensiones, ciertos datos pueden devenir, en cualquier momento, desactualizados u obsoletos incluso por el simple transcurso del tiempo, simple y llanamente porque tanto los sujetos pasivos de la tributación, como las actividades que éstos realizan no son estáticos, sino que cambian. Los cambios pueden ser sutiles o importantes, pero en cualquier caso siempre tienen efectos.

El problema radica en que a diferencia de lo que pudiera ocurrir en otro tipo de registros, los datos recopilados por las distintas Administraciones Tributarias no existen sólo para ser registrados y contemplados con simples fines estadísticos o informativos, sino que suelen tener un efecto directo en el patrimonio de los contribuyentes y los responsables, porque precisamente se recopilan para apuntalar las tareas de verificación, fiscalización, determinación y recaudación de los tributos. Por lo tanto, la vigencia y actualidad de la data que sobre los contribuyentes, los responsables y los terceros poseen las distintas Administraciones Tributarias, es muy relevante en el ámbito de la gestión tributaria y es crucial para los sujetos pasivos de la imposición, para que estos cumplan sólo aquellos deberes formales y obligaciones que el ordenamiento jurídico-tributario les impone cumplir.

Si una persona jurídica aparece en el padrón de una Administración Tributaria Municipal como contribuyente del Impuesto a las Actividades Económicas, pero ya no lo es porque su establecimiento permanente en el respectivo territorio municipal,

⁹⁰² Hemos venido afirmando desde hace muchos años que una respuesta *oportuna* no satisface de por sí el derecho de petición, si tal respuesta no se *adecúa* a lo que ha sido pedido, no en el sentido de concederlo, sino de responder, siempre y en todo caso, motivadamente, bien que la respuesta a la petición o solicitud del administrado sea afirmativa o negativa. Por tanto, una respuesta adecuada es la que se pronuncia sobre todos los aspectos planteados por el solicitante, examinando los hechos y el derecho aplicable y expresando formalmente este análisis para que se conozcan los fundamentos o motivos de la contestación. *Vid.* FRAGA PITTALUGA, L. "Las garantías formales del contribuyente en la Constitución de 1999". *La tributación en la Constitución de 1999*. BCV-ASOVEDEFI-AVDT-ACE-ACPC, Caracas, 2001.

en o desde el cual realizaba su actividad económica industrial, comercial o de servicios, ya no existe, esa *información* debe ser actualizada, pues de lo contrario se siguen generando deberes formales que no son procedentes. Si las autoridades Municipales no corrigen la información a petición de parte interesada, procede entonces una acción de *habeas data* con fundamento en el artículo 28 de la Constitución y en los artículos 167 y siguientes de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.

En el supuesto de que una persona natural o jurídica sea calificada por la Administración Tributaria Nacional como *sujeto pasivo especial* porque cumple con los extremos previstos en la Providencia No. 0685, del 6 de noviembre de 2006⁹⁰³, esa persona debe cumplir con una serie de deberes formales atados a tal condición y además, es contribuyente del Impuesto sobre los Grandes Patrimonios, del Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, está sujeto al régimen de anticipos de Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, está excluido del ajuste por inflación fiscal, y las sanciones que le son aplicables por incumplimiento de deberes formales se incrementan en un doscientos por ciento (200%); pero si resulta que ya ha perdido esa condición, de acuerdo con lo que establece la misma Providencia, y ha solicitado sin éxito la revocación de la calificación respectiva⁹⁰⁴, procede entonces una acción de *habeas data* contra la Administración Tributaria con fundamento en el artículo 28 de la Constitución y en los artículos 167 y siguientes de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, para que se actualice la información correspondiente.

4.4. El derecho de rectificación

La labor de recolección de información que realizan las distintas Administraciones Tributarias, no se limita simplemente al acopio de documentos y a su archivo. El proceso de registro de la información obtenida de los contribuyentes, los responsables y los terceros es muy complejo y supone la transcripción, análisis e interpretación de una gran cantidad de datos. Huelga decir que en ese complicado proceso pueden producirse, y de hecho se producen, errores materiales, de cálculo o incluso de fondo que, como ya hemos afirmado, pueden tener consecuencias patrimoniales para los contribuyentes o los responsables, según el caso.

A los fines de los derechos previstos en el artículo 28 constitucional, es absolutamente intrascendente si los errores cometidos en el registro de la información provienen del dolo, la culpa o de una conducta excusable de quien ha recolectado o registrado la misma.

⁹⁰³ Gaceta Oficial No. 38.622 del 8 de febrero de 2007.

⁹⁰⁴ Los artículos 9 y siguientes de la Providencia No. 0685, por la cual dicta la Reforma Parcial de la Providencia No. 0828, del 21/09/2005, sobre Sujetos Pasivos Especiales, (G.O. No. 38.622 del 8 de febrero de 2007, regula los mecanismos para obtener la revocatoria de la designación como sujeto pasivo especial; pero en la práctica, la Administración Tributaria actúa arbitrariamente tanto en la calificación original de los sujetos pasivos, como en la modificación de esta condición.

Lo relevante es que existe un error que debe ser rectificado para evitar las consecuencias adversas que el mismo puede tener en cuanto a los derechos e intereses del contribuyente, el responsable o el tercero.

Sólo a título de ejemplo y con el propósito de describir más gráficamente la importancia del derecho a la rectificación, podemos traer a colación el caso de un contribuyente ordinario del Impuesto al Valor Agregado que de acuerdo con los registros de la Administración Tributaria Nacional aparece como infractor de deberes formales asociados a dicho tributo. Además de las sanciones que como consecuencia de ello le corresponden y pueden ser impuestas en cualquier momento salvo prescripción, los agentes de retención de dicho tributo practican con respecto a él una retención del cien por ciento (100%) del Impuesto al Valor Agregado facturado, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la Providencia Administrativa No. SNAT/2005/0056, mediante la cual se designan Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado.⁹⁰⁵

Si la información es errónea porque el contribuyente ordinario del Impuesto al Valor Agregado no ha omitido la presentación oportuna de sus declaraciones mensuales de dicho tributo, tiene derecho a que el dato erróneo sea corregido, no sólo por el hecho de ser objeto de una retención de impuesto por el cien por ciento (100%), sino por la potencial imposición de unas sanciones que no son procedentes porque no ha cometido infracción alguna.

4.5. El derecho a la declaratoria de confidencialidad

Hemos afirmado ya que la información relevante a los fines tributarios no es secreta pero sí reservada. Aunque el artículo 28 de la Constitución no lo contempla de manera expresa, el artículo 167 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia incluye dentro de los derechos asociados al *habeas data* la declaratoria de confidencialidad. No se trata entonces de que la información entregada o recopilada sea corregida, actualizada o suprimida, sino simplemente tratada como confidencial.

Este es uno de los derechos asociados al *habeas data* que mayor relevancia tiene en el ámbito tributario, y es precisamente por ello que, como ya fue explicado antes, el Código Orgánico Tributario insiste en reiteradas oportunidades sobre la *reserva* de la información de los contribuyentes, los responsables y los terceros. La reserva es sinónimo de la confidencialidad, porque de acuerdo con el lenguaje común, lo confidencial *se hace o se dice en la confianza de que se mantendrá la reserva de lo hecho o lo dicho.*⁹⁰⁶

⁹⁰⁵ Artículo 5: El monto a retenerse será el cien por ciento (100%) del impuesto causado, cuando: (*omissis*) d) El proveedor hubiere omitido la presentación de alguna de sus declaraciones del impuesto al valor agregado. En estos casos el agente de retención deberá consultar la Página Web <http://www.seniat.gov.ve>.

⁹⁰⁶ Diccionario de la Real Academia, voz: *confidencial*.

El carácter reservado o confidencial de la información tributaria pertinente es ínsito a la misma, porque se trata de datos que atañen a la esfera privada de las personas, en tanto se relaciona con su patrimonio, sus ingresos y gastos, sus hábitos de consumo, sus actividades económicas o profesionales, los bienes y derechos que han heredado, etc.

Incluso por razones de seguridad personal, los datos económicos entregados por los contribuyentes, los responsables y los terceros a las Administraciones Tributaria en cumplimiento de sus deberes formales u obtenidos por estas en ejercicio de sus competencias, deben mantenerse reservados, pues podrían ser utilizados con fines criminales por personas u organizaciones delictivas.

En todo caso, si una persona, natural o jurídica considera que en un caso particular, determinado procedimiento de verificación o fiscalización y determinación tributaria o en general cualquier procedimiento administrativo conducido por una Administración Tributaria, debe declararse formalmente como confidencial, no cabe duda alguna de que puede pedirlo, en vía administrativa y luego judicial si fuere necesario, con fundamento en los artículos 28 de la Constitución y 167 y siguientes de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.

4.6. *El derecho a la inclusión*

Otro de los derechos asociados al *habeas data* que han sido desarrollados por el artículo 167 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia con fundamento en lo establecido en el artículo 28 de la Constitución, es el derecho a la *inclusión* de información.

Esta regulación es apropiada porque en ocasiones lo que se persigue no es corregir un dato falso o erróneo, actualizar uno obsoleto, declarar confidencial cierta información o destruir alguna que pueda ser lesiva, sino simplemente que se incluya una información faltante u omitida y que es necesaria para la correcta determinación de los hechos y la consecuente aplicación del derecho.

En el ámbito de la tributación este derecho es muy importante porque las Administraciones Tributarias deben basar absolutamente todas sus actuaciones en la *verdad material* y no sólo en la *verdad formal*. Están obligadas, siempre y en todo caso, a realizar todas las gestiones necesarias para establecer la realidad de los hechos, es decir, para alcanzar un completo, exhaustivo y exacto conocimiento del asunto de que se trate y para eso cuentan con importantes facultades inquisitivas y potestades de investigación y prueba.

Pero cuando lo anterior no es suficiente o cuando las Administraciones Tributarias omiten su deber de impulsión de oficio, son los afectados quienes tienen derecho, *en todo estado y grado de los procedimientos administrativos*, a que se incluya información que es relevante para la decisión del asunto. Lo normal es que esta información se incluya, a petición de parte o de oficio, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 166 y 170 del Código Orgánico Tributario, pero si así no ocurriese porque la Administración se niega a admitir determinada prueba o simplemente no adelanta las gestiones oficiosas necesarias para el mejor conocimiento

del asunto, puede el interesado plantear una petición específica con base en los artículos 28 de la Constitución y 167 y siguientes de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, primero en vía administrativa y luego judicial, si la primera no tuviera éxito.

4.7. *El derecho de destrucción*

El derecho a la destrucción de datos, conforme al artículo 28 de la Constitución, procede en dos supuestos, a saber: (i) la existencia de un dato erróneo o (ii) de un dato que viola derechos y garantías fundamentales, a los cuales el artículo 167 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia califica como datos *inexactos* o *agravantes*.

En el caso de los datos erróneos, el derecho a la destrucción surge, como es natural, cuando la corrección, ejercida con fundamento en el derecho analizado en el apartado 3.4, no es suficiente o no es idónea porque con ella no se restablece o no puede restablecerse a plenitud la situación jurídica que ha sido infringida como consecuencia del registro y conservación de la información equivocada.

Es obvio que ello ocurre cuando la corrección no puede ser realizada porque de lo que se trata no es simplemente de modificar un dato que es incorrecto, sino de que se supriman informaciones absolutamente falsas y que por lo tanto no admiten corrección alguna; o que se destruyan documentos u otros soportes que están en manos de la Administración Tributaria y que dan cuenta de una situación falsa o errónea, que no se corresponde con la realidad.

Supóngase por ejemplo que en el curso de un procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria, la Administración Tributaria, en uso de sus amplios poderes inquisitivos y de la facultad de ordenar la evacuación de todas las pruebas que estime necesarias para el mejor esclarecimiento de los hechos, de acuerdo con los artículos 170 del Código Orgánico Tributario y 53 y 58 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, evacúa una prueba de informes, de acuerdo con el artículo 433 del Código de Procedimiento Civil, en la cual solicita información a una institución financiera sobre los movimientos bancarios de determinado sujeto pasivo, la cual, por error, envía los movimientos de una cuenta corriente que no sólo no se corresponden con los propios del contribuyente o el responsable objeto de investigación sino que en realidad no existen porque el mismo no tiene cuenta alguna en la referida institución financiera.

En ese caso es evidente que los estados de cuenta no pueden ser corregidos, sino que simplemente deben ser suprimidos del expediente administrativo respectivo, porque además de no coincidir con la información financiera del sujeto pasivo investigado, pertenecen a otra persona que no es parte en el procedimiento. Aunque que se trata de un ejemplo verdaderamente extremo, situaciones similares pudieran ocurrir en la realidad y lo que importa destacar es que si el derecho a la rectificación es inoperante para restablecer la situación jurídica infringida mediante la corrección de la información que consta en los registros de la Administración Tributaria, porque dicha información no es susceptible de enmienda alguna, entonces lo que procede es suprimir o destruir la información.

Por lo que respecta a la información que debe ser suprimida o destruida porque puede comportar la violación de derechos fundamentales o ser agravante, es preciso hacer algunas precisiones. Recuérdese, en primer lugar, que la información recolectada por la Administración Tributaria debe ser *pertinente* y eso significa que tenga *vinculación* con la verificación, fiscalización y determinación de la obligación tributaria y de los deberes formales tributarios. Cualquier otra información que no tenga relación alguna o que no sea necesaria para que la Administración Tributaria pueda conocer si los sujetos pasivos han cumplido sus deberes formales o de colaboración o sus obligaciones tributarias, debe ser desechada por impertinente. Luego, en el contexto de la información que es *relevante* a los fines tributarios, pareciera difícil que la información recolectada por la Administración Tributaria sea agravante o violatoria de derechos fundamentales.

En segundo término, la información que es errónea o completamente falsa pudiera por esa razón considerarse *agravante*, pero ese no es el sentido de la norma en este caso porque para ello existe el derecho a la corrección o incluso a la destrucción del dato. Aquí de lo que se trata es de información que viola en forma directa y ostensible algún derecho o garantía fundamental, como sería el caso de toda la información que conculque el derecho fundamental al honor, a la reputación o a la vida privada.

Por ejemplo, si una persona natural deduce como gastos médicos egresos efectuados en el tratamiento de una enfermedad crónica, incurable y contagiosa o que pueda someterlo al rechazo o desprecio de otras personas (como en el caso de una ETS), la Administración Tributaria no tiene por qué tener acceso a la información relacionada con la naturaleza u origen de la enfermedad para admitir la deducción a los fines del Impuesto sobre la Renta, porque esa información está protegida por el secreto médico⁹⁰⁷ y por el derecho constitucional a la intimidad.

Pero si no obstante lo anterior, la Administración Tributaria llegare a tener acceso a la información privada del contribuyente en la cual queda revelado el origen y la naturaleza de la enfermedad que el mismo padece, es lo cierto que aquella no tiene por qué conservarla en registro alguno y si tal registro existe, el afectado tiene derecho a que la información sea suprimida o destruida, en tanto el conocimiento público de la misma, aún en el ámbito reducido de los funcionarios de la Administración Tributaria, podría comportar la violación de derechos y garantías fundamentales, en particular del derecho al honor, la vida privada y la reputación.

⁹⁰⁷ Vid. Artículo 46 y siguientes de la Ley de Ejercicio de la Medicina: G.O. No. 39.823 del 19 de diciembre de 2011.

SEXTA PARTE

EL PROCEDIMIENTO DE COBRO EJECUTIVO

CAPÍTULO PRIMERO

EN GENERAL SOBRE LA EJECUTIVIDAD Y EJECUTORIEDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

El acto administrativo es una declaración concreta y unilateral de voluntad de un órgano de la Administración en ejercicio de la potestad administrativa.⁹⁰⁸ o como establece el artículo 7 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, una declaración de carácter general o particular (criterio material) emitida de acuerdo con las formalidades y requisitos establecidos en la Ley (criterio formal) por los órganos de la Administración Pública (criterio orgánico).⁹⁰⁹

1. *La presunción innominada de legitimidad*

Cuando el acto administrativo contiene todos los requisitos necesarios para producir las consecuencias jurídicas que de su ejecución se derivan, puede considerarse que el acto es legítimo y ello es así porque el acto administrativo emana de una persona formalmente investida de autoridad (funcionario público) y que está sujeta en su actuar a la ley; que emite el acto actuando, siempre y en todo caso, en ejercicio de potestades administrativas y de competencias concretas, legalmente atribuidas; su pronunciamiento debe realizarse con apego a una serie de procedimientos y este pronunciamiento debe revestir una forma predeterminada; el acto debe ser formalmente notificado para que, además ser válido, pueda desplegar sus consecuencias jurídicas normales, es decir, para que sea eficaz; y, finalmente, su emisión está sujeta

⁹⁰⁸ DIEZ, M.M. *El Acto Administrativo*. Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires, 1956, p. 77.

⁹⁰⁹ El profesor BREWER CARÍAS explica que para definir el acto administrativo a los efectos del control contencioso-administrativo, que es donde realmente tiene sentido la búsqueda de una definición, a fin de tutelar los derechos e intereses de los particulares, no puede adoptarse un criterio único y excluyente, sino todos los criterios que puedan concebirse para hacer efectivo el principio de la universalidad del control. *Vid.* BREWER CARÍAS, A.R. *Nuevas Tendencias...Cit.*, p. 8.

a control, por lo que requiere, en general, la intervención de varios órganos. Todas estas circunstancias conducen a la llamada presunción de legitimidad del acto administrativo, cuya causa remota se ha ubicado en la idea de que los órganos administrativos son instrumentos desinteresados que sólo persiguen la satisfacción de una necesidad colectiva dentro del orden jurídico.⁹¹⁰

No compartimos la opinión de HERRERA ORELLANA en el sentido de que la presunción de legitimidad sólo debe acompañar a: "... algunos actos de la Administración, aquellos que resultan del ejercicio de una potestad atribuida por ley y cuyo fin es satisfacer o tutelar en forma directa e inmediata un interés general, son los que deben entenderse ejecutivos y ejecutorios".⁹¹¹ Lo cierto es que los actos administrativos deben dictarse, siempre, en ejercicio de potestades administrativas y competencias concretas legalmente atribuidas. Cuando ello no es así el acto es nulo porque la autoridad que lo ha dictado es incompetente, pero esa nulidad la debe declarar o la propia Administración en ejercicio de la potestad de autotutela, de oficio o a instancia de parte, o el juez contencioso administrativo, pero en ningún caso puede decidirla el administrado, resolviendo simplemente desconocer el acto administrativo.

Si así fuere, entonces habría caos y desorden y cada quien decidiría, a su libre arbitrio, cuáles son las actuaciones administrativas que acata y cuáles no. La determinación apriorística de cuáles son los actos que merecen disfrutar de la presunción de legitimidad y cuáles no, es imposible; sólo la propia Administración o el juez, tienen competencia o jurisdicción, respectivamente, para hacer esa determinación. No es el particular quien decide qué actos cumple por estimarlos apegados a la ley y cuáles no. Se pueden construir muchas teorías interesantes sobre la nulidad y la inexistencia de los actos absolutamente nulos, pero en la práctica esas teorías no explican cómo podría funcionar adecuadamente la Administración sin la presunción de legitimidad de sus actuaciones.

Sobre este tema ABACHE CARVAJAL ha sostenido que: "(...) las críticas a la potestad de autotutela administrativa inclusive versan sobre su concepción de no ser más que una materialización de una (inconstitucional) delegación de facultades jurisdiccionales a la Administración Pública, en desmedro de la separación de poderes, habida cuenta que aquéllas son las que habilitan a los Tribunales a fallar y ejecutar sus propias decisiones (heterotutela).

Lo anterior, hace recordar el carácter iliberal que caracteriza al «Derecho administrativo»(rectius: Poder administrativo), desde su génesis, con ocasión a la Revolución Francesa y el nacimiento de la noción misma de acto administrativo, por

⁹¹⁰ DIEZ, M.M. *O.c.* p. 218.

⁹¹¹ HERRERA ORELLANA, L.A., "Derecho administrativo y libertad: o de por qué el derecho administrativo no ha respetado ni promovido la libertad." *Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano*. Centro de Estudios de Derecho Público de la Universidad Monteávila, Caracas, 2014, No. 3, pp. 88 y 89

una parte, y por la otra, su falta de control jurisdiccional, producto de la atípica separación de poderes que habilitó a la Administración Pública a revisar sus propios actos a través del Conseil d'État, esto es, a ser juez y parte.”⁹¹²

Entendemos perfectamente el sentido de lo que quiere expresar el autor, pero no creemos que el Derecho Administrativo sea antagónico a la libertad; todo lo contrario, es un Derecho que se fraguó precisamente en lucha de los ciudadanos (antes *súbditos*) por la *libertad* y contra los abusos del *ancien régime* y el poder absoluto de la monarquía francesa desde los reyes MEROVINGIOS hasta los BORBONES. No debe olvidarse nunca que este Derecho fue creado en el país de la *Ilustración*, el país cuyo credo es *liberté, égalité, fraternité*, y fue profundamente influenciado por las ideas de ROUSSEAU, MONTESQUIEU, VOLTAIRE, DESCARTES, DIDEROT y tantos otros. Por eso afirma BURDEAU que: “Los progresos, sensibles al siglo de las Luces, de las ideas de racionalidad, eficacia, productividad de la máquina estática, unidas a una reverencia progresivamente más franca con respecto a los intereses individuales y la equidad, han ayudado al florecimiento de un modo de empleo del poder, determinando procedimientos y definiendo el ámbito de los poderes. Al término de una larga evolución, el Estado, en el momento en que el antiguo régimen se derrumba, ejerce sus funciones por intermedio de un aparato, cuyos movimientos deben respetar un complejo conjunto de prescripciones más o menos netamente definidas (...) La Administración, en tales condiciones, no puede recibir más otro estatuto que aquel de una agencia de ejecución de la ley, tal que ella es determinada por el cuerpo legislativo.”⁹¹³

El Derecho Administrativo es un Derecho que fue adquiriendo sus propias reglas para distinguirse del Derecho Civil o común y fue construido pretorianamente, siendo muy llamativo que dos de las decisiones fundacionales de esta disciplina no sólo ponen límites al actuar administrativo, sino que responsabilizan al poder administrador cuando su acción o la falta de ella causa daños.⁹¹⁴

No es cierto que el Derecho Administrativo sea *antiliberal*; es justamente a la inversa. Como afirman RIVERO y WALINE, la Revolución supuso tres conquistas fundamentales que influenciaron para siempre el Derecho Administrativo: (i) una obra de destrucción, porque casi la totalidad de la Administración del antiguo régimen desapareció. Fue una tabla rasa, una ruptura total con el pasado; (ii) la edificación de una administración *racional, uniforme y coherente*, un espíritu de *sistema* y de *uniformidad*; (iii) se formularon los principios de filosofía política que van a constituir la base de todas las elaboraciones ulteriores: la primacía de la ley, la sepa-

⁹¹² ABACHE CARVAJAL, S. ¿Hacia el reinado de la autotutela administrativa? Análisis crítico del “cobro ejecutivo” del código orgánico tributario de 2014.” *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2017, No. 154, pp. 54.

⁹¹³ BURDEAU, F. *Histoire du droit administratif*. PUF-Thémis, Paris, 1995, pp. 30-42. Ver asimismo: GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Revolution Française et administration contemporaine*. Economica, 1993.

⁹¹⁴ Cf. C.E. 6 déc. 1855, *Rothschild* y T.C. 8 fév. 1873, *Blanco*.

ración de las autoridades administrativas y judiciales, el liberalismo político, la igualdad de los ciudadanos ante la Administración, y el liberalismo económico.⁹¹⁵

Es importante señalar, además, que el carácter liberal del Derecho Administrativo no sólo estuvo presente en sus orígenes, sino que es sin duda una “escuela” en países como España, bajo el influjo de la extraordinaria y fecunda obra del maestro EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y su inspirador trabajo: *La Lucha Contra las Inmunidades del Poder*⁹¹⁶, tal como lo ha reconocido incluso la doctrina francesa contemporánea.⁹¹⁷

El régimen de Derecho Administrativo Francés es muy peculiar, pero sería inaceptable no reconocer que ha sido modélico para una gran cantidad de países. Las contribuciones del Estado Francés al progreso del país son indiscutibles, y estamos hablando de la segunda economía de Europa y la sexta del mundo, una posición que, justo es reconocer, no es nada despreciable. Si su modelo administrativo fuera tan nefasto, es difícil que pudiera ocupar tan honrosos lugares en el contexto económico mundial, sin contar con los innumerables avances que ha aportado en el ámbito científico, social, agroalimentario, industrial, de transporte y telecomunicaciones, médico y sanitario, entre otros.

En cuanto a la afirmación de que el *Conseil d’Etat* es juez y parte, es muy importante hacer algunas precisiones. En 1790 la Asamblea Constituyente Francesa interpretó el principio de la separación de poderes de manera estricta y consideró que la Administración no podía ser juzgada por el juez ordinario, porque ello supondría subordinar un poder a otro y perturbaría la susodicha *separación de poderes*; muy expandida estaba la idea de que *juzgar a la Administración era administrar*. Era necesario entonces crear un órgano especial para juzgar a la Administración y así lo hizo el Consulado en 1799, al fundar el *Conseil d’Etat*. Desde esa fecha hasta 1849, transcurrió el período de la llamada *justicia retenida* porque un órgano independiente y especializado, pero inserto dentro de la estructura organizativa de la Administración, era el encargado de juzgar la conformidad a derecho de los actos de aquélla. El artículo 52 de la Constitución del 22 *frimaire* del año VIII (13 de diciembre de 1799), al crear el *Conseil d’Etat*, le confirió dos funciones: (i) participar en la redacción de los textos legales más importantes, como por ejemplo los famosos códigos napoleónicos que influenciaron todo el derecho occidental e incluso varias legislaciones orientales; y (ii) decidir en los asuntos contenciosos donde estuviere involucrada la Administración. Ahora bien, en 1849, bajo la Segunda República, una ley confió al *Conseil d’Etat* funciones judiciales y terminó así

⁹¹⁵ RIVERO, J. – WALINE, J. *Droit Administratif*. Dalloz, Paris, 1996, pp. 18-19.

⁹¹⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho Administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno y poderes normativos). *Revista de Administración Pública*. No. 38, Madrid, 1962.

⁹¹⁷ MIALOT, C. “Un gigante del Derecho Público: Eduardo García de Enterría”. *Revista de Administración Pública*. No. 195, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2014.

la época de la justicia *retenida* para abrir paso al período de la justicia *delegada*. En adelante el *Conseil d'Etat* va a ser un órgano independiente y autónomo tanto de la Administración como del poder judicial y en ese mismo año se crea un tribunal especial para dirimir los conflictos de jurisdicción entre aquél y los tribunales ordinarios, denominado *Tribunal des conflits* integrado de manera paritaria por miembros del *Conseil d'Etat* y de la *Cour de cassation*.

El *Conseil d'Etat* es, sin la menor duda, uno de los órganos jurisdiccionales más prestigiosos e importantes de todo el mundo, creador de un cuerpo de jurisprudencia de una calidad e influencia excepcionales, a quien nadie se atrevería a calificar como subordinado al Poder Ejecutivo Francés y menos aún a una parcialidad política o partidista.⁹¹⁸

Lo anterior ha sido magistralmente explicado por el profesor BREWER-CARÍAS: “En materia judicial, esta concepción extrema de la separación de poderes tenía una razón histórica: los *Parlements*, que eran los Tribunales del Antiguo Régimen, como hemos señalado, habían tenido un papel activo, como instrumentos de la aristocracia, para oponerse a las reformas impositivas. La Revolución había surgido, entonces, signada por una reticencia tal respecto del Poder Judicial, que la separación de poderes llegó allí al extremo de impedir no sólo que los jueces pudiesen interpretar las leyes (por supuesto, jamás la posibilidad de anular leyes), sino la injerencia de los Tribunales respecto de la Administración, lo que fue incluso consagrado expresamente en la Ley 16-24 de agosto de 1790 sobre la reorganización del Poder Judicial, en la cual además de abolir la venalidad de las funciones judiciales y establecer la gratuidad de la justicia (Título II, art. 2), se estableció que: ‘Las funciones judiciales son distintas y permanecerán siempre separadas de las funciones administrativas. Los jueces no podrán, so pena de prevaricación, perturbar, de la manera que sea, las operaciones de los cuerpos administrativos, ni citar ante ellos a los administradores en razón de sus funciones (Título II, art. 13)’. Fue este principio externo, el que llevó, casi 100 años después, a la consolidación de la jurisdicción administrativa a cargo del Consejo de Estado para juzgar la Administración y para anular los actos administrativos (jurisdicción contencioso-administrativa) pero, por supuesto, en forma separada respecto del Poder Judicial. Es decir, la jurisdicción contencioso-administrativa en Francia, en definitiva, tuvo su origen en el acto revolucionario de expresión extrema de la separación de poderes, que prohibía a los jueces ordinarios juzgar a la Administración, lo que sigue teniendo vigor.”⁹¹⁹

⁹¹⁸ www.conseil-etat.fr

⁹¹⁹ BREWER-CARÍAS, A.R. “Sobre la Declaración Francesa de Derechos del Hombre y del Ciudadano (1789) y su influencia en la Declaración Venezolana de Derechos del Pueblo (1811).” *Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano*. Universidad Monteavila, Caracas, Enero-Diciembre 2019, Homenaje al Dr. Pedro Nikken, No. 17-19, pp. 167-168.

No pareciera que la *justicia delegada* implique una delegación inconstitucional de facultades jurisdiccionales, sino que es la elección de un *sistema* de organización del Estado que dentro de su concepción particular, dota a la administración de dosis de poder (*i.e.* potestades administrativas) y esa atribución requiere ser acompañada de la posibilidad de dictar actos obligatorios, de exigir su cumplimiento, de corregirlos o anularlos cuando son ilegales o cuando razones de mérito y oportunidad así lo demandan, y también de ejecutarlos, aun en contra de la voluntad de los sujetos que son destinatarios de los mismos (*i.e.* actos administrativos).

Lo cierto es que la presunción de legitimidad no es caprichosa, sino que responde a las exigencias de celeridad y seguridad jurídica que deben prevalecer en el desarrollo de la actividad administrativa, por cuanto es evidente que poner en suspenso los actos de la Administración so pretexto de someterlos previamente a un examen sobre su apego al ordenamiento jurídico, impediría el desarrollo normal de esta actividad lo que ocasionaría grave perjuicio a los intereses colectivos. La protección del supremo interés público que debe gobernar el actuar administrativo, exige que los intereses particulares, eventualmente afectados por el proveimiento administrativo, cedan ante éste y soporten las consecuencias derivadas de su emisión, sin perjuicio para los justiciables de ejercer los recursos administrativos y jurisdiccionales que la ley pone a su alcance, cuando sus derechos subjetivos o intereses personales, legítimos y directos fueren quebrantados.

Los actos administrativos son producto de la actuación unilateral de la Administración Pública, la cual no tiene su origen en el *acuerdo de voluntades* como los actos de derecho privado, sino justamente en el ejercicio de una dosis de poder otorgada por la ley, que no es *convenida* sino *impuesta*. Toda la actuación de la Administración Pública está fundada sobre la dispensa general de acudir ante un juez con carácter *previo* a cada actuación, para obtener una autorización que le permita ejercer sus competencias; como es fácil comprender, semejante procedimiento es absolutamente impracticable y nadie en su sano juicio puede pretender que la actividad administrativa se conduzca de esta forma.

Precisamente de allí nació el llamado *privilège du préalable*⁹²⁰ del cual resulta la posibilidad de que la Administración tome decisiones *ejecutivas*, es decir, que no tenga que acudir previamente ante ninguna otra autoridad (judicial, por ejemplo) antes de poder actuar. En la famosa decisión del Consejo de Estado Francés del 30 de mayo de 1913, en el caso *préfet de l'Eure*, se estableció que las autoridades administrativas no pueden acudir al juez contencioso para que sea éste el que tome las medidas que ellas mismas pueden adoptar. Estamos hablando aquí de una *regla fundamental del Derecho Público*⁹²¹, que no puede ser simplemente desdeñada al amparo de las libertades públicas de los ciudadanos y de la creencia de que la Administración es, por definición, arbitraria.

⁹²⁰ DE LAUBADÈRE, A – VENEZIA, J.C. – GAUDEMET, Y. *Traité de Droit Administratif*. L.G.D.J., Paris, 1984, T. I, pp. 712-713.

⁹²¹ Cf. C.E. 2 juillet 1982, *Hugo et all*, Rec. Lebon, p. 257.

Los que postulan el total declive de la presunción de legitimidad, no explican cómo puede actuar la Administración Pública en la satisfacción de las necesidades colectivas, sin que sus actos se presuman legítimos y por lo tanto de obligatorio cumplimiento. Al menos en el sistema en que se funda la organización administrativa venezolana, es aventurado abandonar estos postulados, salvo que migremos a un sistema totalmente diferente como el norteamericano donde la distinción entre derecho público y derecho privado es prácticamente inexistente, en el que las actuaciones de las *public agencies* son juzgadas por los mismos jueces civiles que juzgan a los particulares, y donde el *Administrative Law* sólo existe para responder tres preguntas: (i) cuáles son los poderes que deben otorgarse a las agencias públicas; (ii) cuáles son los límites de esos poderes; y, (iii) cuáles son los mecanismos legales para mantener a las agencias dentro de esos límites.⁹²² En el derecho norteamericano no existen los conceptos de potestad administrativa, competencia, acto administrativo, procedimiento administrativo, servicio público, contencioso-administrativo y contrato administrativo; todos los cuales son la esencia del Derecho Administrativo continental-francés y, por ende, de nuestra tradición legal.

Se ha afirmado, por ejemplo que no puede haber autotutela frente a las libertades, como la libertad de empresa, de modo que si un empresario decide vender drogas ilegales a menores de edad, la Administración no puede actuar porque la libertad de empresa es un derecho constitucional, mientras que los actos administrativos son de rango sublegal y la presunción de legitimidad es innominada. Debe ceder también la Administración frente a la libertad de expresión, de modo que si alguien decide difundir rumores falsos por medios de comunicación, provocando pánico en la población, nada pueden hacer los organismos administrativos, porque la libertad de expresión es un derecho constitucional. Asimismo, según estas tesis, no hay autotutela administrativa en el caso de las sanciones, de tal suerte que si una persona decide importar desechos radioactivos al país, no es posible aplicar una sanción de comiso sobre los desechos tóxicos, pues la presunción de inocencia es un derecho constitucional.

Es comprensible el rechazo que produce este poder en tal modo exorbitante, sobre todo cuando es ejercido con arbitrariedad o violación de la ley. En algunos ordenamientos jurídicos los entes administrativos son corruptos, burocráticos, ineficientes y hasta inútiles; a lo cual se añade el hecho de que el Estado ha invadido parcelas que son propias de la actividad privada y que solo en manos de ésta funcionan apropiadamente. Sin embargo, a partir de esa lamentable realidad, que se replica por doquier, no es posible sostener con algo de razón que la actuación de los entes públicos sea equiparable a la de los individuos, y que la Administración sólo puede estar dotada de las mismas facultades que un particular. Una razón de principio se opone a ello y es que los particulares, por definición, actúan guiados por sus intereses (aún cuando esos intereses puedan ser altruistas), mientras que el ente público se crea o, mejor dicho, no tiene ninguna otra razón de ser que no sea la sa-

⁹²² SCHWARTZ, B. *Administrative Law*. Little, Brown & Company, Boston, 1991, p. 2.

tisfacción de necesidades colectivas y la protección del interés general. A partir de esa realidad y aun cuando las estructuras públicas en muchos países han pervertido hoy día su finalidad real -en algunos casos, como el nuestro, para convertirse en meros instrumentos subordinados a la acción política y al sostenimiento de la estructura de poder- resulta que mientras existan *cometidos públicos*, que afectan e interesan a toda la colectividad, y cuyo cuidado corresponde a entes igualmente *públicos* en un sistema de organización administrativa como el nuestro, éstos deben disfrutar de ciertos poderes que permitan la satisfacción de las necesidades superiores a las cuales están ordenados.

Es cierto que existen casos difíciles en los cuales es evidente que la autoridad administrativa ha actuado sin competencia legal alguna para dictar el acto administrativo; o ha violado u omitido por completo y de manera ostensible el procedimiento legalmente establecido para manifestar la voluntad del órgano; o ha decidido un asunto previamente resuelto en forma definitiva; o los motivos que se invocan, sean estos legales o fácticos, a los fines de dictar el acto, no existen en lo absoluto; o ha emitido una decisión que es de ilegal o de imposible ejecución y ello es manifiesto. Es imposible predicar en estos casos que debe *presumirse legítimo* lo que *evidentemente no lo es*, como bien lo afirma GORDILLO⁹²³, pero el problema en estos supuestos es *quién* tiene la competencia para hacer esa determinación, que desde luego no es el destinatario del acto, por más que la situación sea aborrecible desde el plano de las libertades públicas; *cuándo* puede determinarse la nulidad; y *cuál* es el procedimiento o proceso idóneo y legítimo para ello.

Lo que sucede en estos casos es que, al invocarse vicios de tanta gravedad, la Administración debe anular de inmediato su actuación o, al menos, debe abstenerse de ejecutarla forzosamente; de no hacerlo, es el juez contencioso quien, a instancia de parte, debe impedir *inmediatamente* la ejecución en ejercicio de la tutela cautelar. Es decir, ante estas alegaciones en las que la presunción de legitimidad resulta severamente cuestionada, los privilegios de la decisión ejecutiva y ejecutoria *claudican*, y es la Administración la que debe probar en forma inequívoca que ha actuado en ejercicio de competencias legalmente atribuidas, que no ha violado ni omitido el procedimiento legalmente establecido, que no ha violado la cosa decidida administrativa, que los motivos que invoca existen y son válidos, o que el acto no es de imposible o ilegal ejecución.

Además de los supuestos anteriores, cuando la Administración imputa al administrado una infracción administrativa, siempre debe contar con la prueba inequívoca de los elementos esenciales del hecho típico, pues en este plano el infractor está dispensado de probar su inocencia.

⁹²³ GORDILLO, A. *Tratado de Derecho Administrativo*. FUNEDA, Caracas, 2002, Tomo 3, pp.

2. *El privilegio de la decisión ejecutiva*

En las relaciones entre los particulares el principio general es que nadie ve modificada su situación jurídico-subjetiva por voluntad de otro. En cambio, en el ámbito de las relaciones entre la Administración y los administrados, la primera puede modificar las situaciones jurídicas de los particulares por su sola voluntad, sin contar con el asentimiento de los afectados, pero siempre en ejercicio de competencias legales. Es esta justamente una de las prerrogativas propias de la potestad pública, que deriva precisamente de la presunción de legitimidad, y que en el derecho francés se denomina la *décision exécutoire*, definida por el profesor RIVERO⁹²⁴ como el acto por el cual la administración pone en marcha este poder de modificación unilateral de las situaciones jurídicas subjetivas.

Así, la manifestación de voluntad de la Administración, producida en ejercicio de la potestad administrativa, se encuentra cubierta, como hemos dicho, por un velo de legalidad que la hace *presumir* conforme a derecho sin necesidad de verificación judicial *previa*. El acto administrativo es obligatorio en sí mismo porque es una manifestación de poder público, que se fundamenta en el ejercicio de una potestad administrativa genérica y una competencia concreta, ambas emanadas de la ley. Los administrados están obligados a cumplir las decisiones administrativas, que se presumen legítimas, sin que ello suponga que no pueden defenderse de estas por todos los medios dispuestos por el ordenamiento jurídico, bien en la propia vía administrativa o bien jurisdiccionalmente.

El profesor BREWER-CARÍAS sostiene que: "...la consecuencia de la presunción de legalidad y de legitimidad del acto administrativo, es el principio de la ejecutividad, es decir, la posibilidad de que el mismo, sin que exista una declaración judicial, pueda ser ejecutado, precisamente por el carácter ejecutivo que tiene. Esta ejecutividad de los actos administrativos, puede decirse que equivale, en materia administrativa, a la prescindencia de un proceso de cognición que declare formalmente el derecho o título jurídico que tiene la Administración para actuar, lo cual, en cambio, es esencial en las relaciones jurídicas que se resuelven en el proceso judicial ordinario."⁹²⁵

El que los actos administrativos sean obligatorios (*i.e.* ejecutivos) no significa ni que siempre sean válidos, ni que deban acatarse sumisamente sin efectuar oposición por los mecanismos legalmente previstos. Se trata simplemente de una regla general: Los actos administrativos no son acuerdos bilaterales, sino *decisiones unilaterales* de un ente dotado de potestades y competencias legales, que deben ser cumplidas, mientras no se revoquen o en tanto su nulidad sea formalmente declarada.

⁹²⁴ RIVERO, J. *Derecho Administrativo*. Caracas, 1984, p. 100.

⁹²⁵ BREWER-CARÍAS, A. R. *Tratado de Derecho Administrativo*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2013, V. III, pp. 512-513.

3. *El privilegio de la decisión ejecutoria*

Dice el profesor BREWER-CARÍAS que: “El interés público en que se inspiran las normas de Derecho Público y Administrativo justifica ciertos privilegios de que goza la Administración para el cumplimiento de sus fines. Entre tales privilegios, que exceden de los moldes clásicos del Derecho común, se encuentra el de la inmediata ejecución de sus actos (...) El carácter ejecutorio del acto administrativo es consecuencia directa de su presunción de legalidad y legitimidad, por ello puede, desde el momento preciso en que se profiere, hacerse ejecutar por quien corresponda. Ello porque la presunción de legitimidad tiene por fundamento la preocupación y necesidad de evitar todo posible retardo en el desenvolvimiento de la actividad de la Administración Pública, siendo así que la ejecutoriedad responde al mismo principio: la rapidez de la acción administrativa para el logro del bienestar general. Esta ejecutoriedad, por otra parte, permite darles a los actos administrativos, cumplimiento inmediato incluso contra la voluntad de los propios interesados, por existir en ellos esa presunción de legitimidad.”⁹²⁶

La ejecución de los actos administrativos no es uniforme en el Derecho comparado. Algunos países adoptan el sistema *judicialista*, por cuya virtud la Administración debe demandar ante los tribunales competentes la ejecución forzosa de sus actos ante la resistencia de los destinatarios de los mismos. Otros países adoptan el sistema *administrativo*, en razón del cual la propia Administración, con fundamento en la potestad de autotutela y la presunción innominada de legitimidad que acompaña sus actuaciones, puede ejecutar por su misma sus decisiones, incluso adoptando medidas coercitivas. En ambos casos, la ejecución forzosa de los actos administrativos enfrenta como límites infranqueables el *debido proceso* y otros derechos y garantías constitucionales.

En muchos ordenamientos jurídicos, en especial aquellos influenciados por el Derecho administrativo francés (como es nuestro caso), la Administración goza de la facultad de ejecutar por sí misma el acto administrativo. Este privilegio, que en el Derecho administrativo clásico se conoce como la *action d'office*, implica que la Administración, en principio, no requiere acudir ante el juez para ejecutar forzosamente sus decisiones, sino que puede hacerlo por sí misma, aplicando las medidas coactivas que autorice el ordenamiento jurídico respectivo, incluso en caso de resistencia abierta o pasiva de las personas afectadas.

Sin embargo, es bueno anotar que a diferencia de lo que ocurre con el privilegio de la ejecutividad, el de la ejecutoriedad *no es esencial* para el desenvolvimiento de la actividad administrativa, porque la realidad es que la gran mayoría de las decisiones administrativas son cumplidas de manera voluntaria por los administrados. La experiencia demuestra que casi la totalidad de los actos administrativos son cumplidos y ejecutados sin esfuerzo alguno por parte de la Administración, precisamente porque existe la convicción de que tales actuaciones se realizan en ejerci-

⁹²⁶ BREWER-CARÍAS, A.R. *Tratado...Cit.*, V. III, p. 107.

cio de potestades administrativas y competencias concretas que dimanen de la ley. En el conjunto de la actividad administrativa, los actos que son sometidos a control gubernativo o judicial, son en realidad un porcentaje sensiblemente inferior a los que son cumplidos voluntariamente sin conflicto alguno y esa es la situación normal incluso en el caso de estructuras públicas ineficientes, corruptas y burocráticas, porque es de tal magnitud la cantidad de actuaciones en que se desarrolla la actividad administrativa, que a veces no nos percatamos de que diariamente estamos ejecutando voluntariamente actos administrativos; por ejemplo, desde que nos detenemos en una luz roja que nos impide cruzar una intersección, cuando portamos un permiso para poder conducir, cuando registramos un título profesional para poder ejercer como abogados, cuando nos abstenemos de realizar actividades prohibidas, cuando acatamos medidas sanitarias, cuando utilizamos un pasaporte para entrar o salir del país, etc.

En el sistema del cual provienen los conceptos que analizamos, se ha discutido desde siempre si en todos los casos la Administración puede hacer uso de medios de coerción ante la resistencia del destinatario del acto a cumplir su objeto, lo cual pone en evidencia que este no es un privilegio que deba existir *necesariamente* para asegurar el buen funcionamiento de la Administración. Así, en el derecho Francés se dice que la Administración goza del privilegio de la acción de oficio, pero sucede que esta regla está limitada por otro principio no menos importante, cual es que la autoridad administrativa no puede hacer uso de la fuerza pública contra los administrados, sino que debe acudir al poder judicial.

En una decisión líder del Tribunal de Conflictos Francés, del 2 de diciembre de 1902, dictada en el caso *Société Immobilière de Saint-Just*⁹²⁷, se estableció que la ejecución forzosa de los actos administrativos por la propia Administración, no es legítima sino en tres hipótesis: (i) cuando la ley prevé de manera expresa la posibilidad de la ejecución forzosa por la propia Administración; (ii) cuando no existe otro mecanismo legítimo para lograr la ejecución; (iii) cuando exista una *urgencia caracterizada*, un *daño grave e inminente*, una *necesidad pública urgente*, o una *urgencia extrema*.⁹²⁸

En Latinoamérica, el profesor GABINO FRAGA sostiene que cuando se trata de resoluciones administrativas dictadas dentro de la esfera del derecho público, la solución doctrinal es contraria a la que preside en el ámbito civil, y consiste, por tanto, en admitir que la Administración está facultada para proceder en forma directa, esto es, sin intervención de los tribunales, a la ejecución de sus propias resoluciones; haciendo reposar esta exorbitante facultad en la necesidad de que los actos administrativos se ejecuten sin el retardo que supondría someterlos a la decisión del poder judicial y la presunción de legitimidad que los mismos disfrutan, la cual a su

⁹²⁷ Consultada en: RICCI, J.C. *Memento de la jurisprudence administrative*. Hachette, Paris, 2004, 5e., p. 14.

⁹²⁸ Cf. TC 19 mai 1954 *Office publicitaire France* y 20 juin 1980 *Commune d'Axles-Thermes*.

vez se basa en la idea de que los órganos del Estado, cuando actúan dentro de la esfera de su competencia, son instrumentos desinteresados que normalmente sólo persiguen la satisfacción de una necesidad colectiva. No obstante, más adelante expresa el profesor mexicano, que en el sistema legal de este país, la acción directa de la autoridad administrativa para ejecutar sus propias decisiones no puede admitirse lisa y llanamente, pues, a falta de una disposición constitucional que la reconozca expresamente, su procedencia dependerá de la compatibilidad que guarde con el sistema general de la Constitución y con algunos de sus preceptos fundamentales que aparentemente la rechazan.⁹²⁹

En la jurisprudencia norteamericana la acción directa de la Administración se considera la excepción y al decir de FREUND: “la expresión de ‘poder sumario’ se usa para designar el poder administrativo de aplicar coacción o fuerza contra las personas o las propiedades a fin de obtener un propósito legal, sin que tal acción se autorice por un mandamiento judicial (...) tal poder constituye una anomalía desde el momento en que, normalmente la vía de coacción se desarrolla a través de los tribunales.”⁹³⁰ Asimismo, J.C. ADAMS afirma que según la práctica angloamericana, los actos administrativos no quedan normalmente ejecutoriados sino después de la intervención y aprobación del juez ordinario. Así, con excepción de los casos en que se prevé el ejercicio por parte de la Administración pública de los excepcionales *summary powers*, ésta no puede servirse de la fuerza pública para la ejecución de sus actos sin una previa autorización por medio de sentencia de un tribunal judicial.⁹³¹ De allí que la persona que discuta la legalidad de una acción administrativa pueda desobedecerla y plantear su ilegalidad en un proceso civil o criminal.⁹³² Incluso la capacidad de las agencias para castigar el desacato de sus decisiones, es excepcional pues según la doctrina este poder es tan drástico e invasivo que su ejercicio debe estar limitado únicamente a los tribunales.⁹³³ La jurisprudencia ha dicho incluso que las leyes que conceden poder a las agencias para sancionar el desacato de sus decisiones, son inconstitucionales.⁹³⁴

En nuestro país se ha dicho que ambos principios encuentran regulación expresa en nuestro ordenamiento jurídico-positivo, por cuanto el artículo 8 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos expresa que los actos administrativos que requieran ser cumplidos mediante actos de ejecución, deben ser ejecutados por la administración en el término establecido y a falta de éste, deben ejecutarse de

⁹²⁹ FRAGA, G. *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, México, 1991, p. 282.

⁹³⁰ FREUND, E. *Administrative powers over persons and property*. Chicago, 1928, p. 196.

⁹³¹ ADAMS, J.C. *El Derecho Administrativo Norteamericano*. Buenos Aires, 1964, p. 32.

⁹³² GRIFFITH, J.A.G. - STREET, H. *Principles of administrative law*. Pitman, 1952, p. 237.

⁹³³ SCHWARTZ, B. *Administrative Law*. Little, Brown & Co., Boston, 1991, pp. 94-95.

⁹³⁴ Cf. *Investigation of Lauricello*, 546 So., 2d 207 (La App. 1989); *Wright vs. Plaza Ford*, 395, A. 2d 1259 (N.J. App. 1977); *Appalachian Power Co. vs. Public Serv. Commn.*, 296 S.E. 2d 887 (W. Va. 1982).

inmediato (principio de la ejecutividad). Por su parte, el artículo 79, *ejusdem*, dispone que la ejecución forzosa de los actos administrativos será realizada de oficio por la propia Administración (principio de la ejecutoriedad), salvo que por expresa disposición legal deba ser encomendada a la autoridad judicial.

La jurisprudencia patria ha sido abundante sobre el tema:

“...salvo norma expresa en contrario (...) los actos que quedan firmes al concluir un procedimiento administrativo tienen carácter ejecutivo; es decir, son suficientes, por sí mismos, para que la Administración pueda de inmediato ejecutar los actos necesarios e indispensables para su cumplimiento; y es precisamente, esta posibilidad de ejecución inmediata de los actos administrativos, la que configura la característica de “ejecutividad” de los mismos, fórmula que recoge el artículo 8 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (...)

Y el carácter de ejecutividad de los actos administrativos se distingue en el derecho administrativo español y latinoamericano del concepto de ‘...ejecutoriedad...’ de los actos, refiriéndose esta segunda característica a la posibilidad que tiene la Administración de ejecutar, por sus propios medios, e incluso en forma forzosa, sus actos administrativos, con facultad, de ser necesario, incluso, de recurrir a la fuerza pública (...) el principio es el de la posibilidad para la Administración de ejecutar sus propias decisiones, como lo establece categóricamente el artículo 79 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos⁹³⁵

No obstante, el profesor BREWER-CARÍAS advierte con razón que: “Por tanto la Administración, a pesar de que es detentadora de la fuerza pública, no puede recurrir directamente y en principio a la coerción para ejecutar sus propias decisiones. Pero decimos en principio pues, ciertamente, dos consideraciones opuestas hay que tener en cuenta: por una parte, no es conveniente que por una simple inercia de los particulares, o por el carácter recalcitrante de éstos, las decisiones de la Administración corran el peligro de no ser ejecutadas o serlo pero con gran dilación; pero, por otra parte, es peligroso que la Administración, por detentar la fuerza pública, pueda en todo caso ejecutar sus propias decisiones forzosamente, ya que ello traería una violación sencilla y rápida de los derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos.”⁹³⁶

⁹³⁵ Cf. S. CSJ/SCC 29 de abril de 1992, expediente 91-055, consultada en original.

⁹³⁶ BREWER-CARÍAS, A.R. *Tratado...Cit.*, V. III, p. 108. Para un detallado análisis de los derechos y garantías constitucionales que limitan o modulan la ejecución directa de los actos administrativos, véase también: BADELL MADRID, R. “La ejecución administrativa de los actos administrativos y la garantía de los derechos constitucionales.” *III Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo “Allan Randolph Brewer-Carías”*. Los efectos y la ejecución de los actos administrativos. FUNEDA, Caracas, 1997.

4. *La necesidad de un equilibrio*

Los privilegios exorbitantes que han sido someramente descritos se han justificado inveteradamente señalando que el interés público⁹³⁷ exige hacer efectivos los actos de la Administración sin dilación alguna que entorpezca la consecución de los fines públicos perseguidos.

Se ha dicho, sin embargo, que aun cuando los múltiples cometidos que ha asumido la Administración Pública contemporánea, en especial la tributaria, requieren el establecimiento de ciertas prerrogativas y privilegios que allanen el camino para una actuación eficaz de ésta, tales prerrogativas y privilegios que comporta el ejercicio de la autoridad, deben conciliarse con las garantías establecidas por el ordenamiento jurídico para salvaguardar los derechos de los administrados, porque cada vez que la Administración hace uso de estas potestades invadiendo el ámbito de los derechos subjetivos o de los intereses legítimos, personales y directos de los justiciables, se produce un enfrentamiento con las garantías que el propio ordenamiento jurídico ha estatuido para la defensa de estos últimos.

⁹³⁷ El interés público es la expresión común de los intereses privados y su importancia nace de la supremacía que lo público tiene sobre lo privado, no por ser distinto sino por ser general (*Vid.* S. Corte Primero de lo Contencioso Administrativo del 17 de abril de 1980). Por su parte, la doctrina expresa que la noción conceptual de la administración pública está influida de manera decisiva por la noción de interés público, al punto de que si ésta se concibe como una de las funciones del Estado, que se lleva a cabo bajo ciertas características y condiciones, no es menos cierto que esa actividad tiene como fin inexcusable que se alcancen y satisfagan necesidades de interés público, cuyo logro es el que justifica el actuar administrativo, lo hace procedente y lo legitima. El interés público entonces, es aquel bien valioso, querido y pretendido por cada individuo, trasunto de la influencia social del pasado y del presente con pretensiones de vigencia para el porvenir, trasmutada por ellos mismos en un querer predominante que se identifica con el de toda la comunidad, surge como algo en el que cada componente de la sociedad, por retorno, reconoce e identifica su propio querer y su propia valoración positiva (ESCOLA, H. *El Interés Público, como fundamento del Derecho Administrativo*. Ediciones DEPALMA, Buenos Aires, 1989, pp. 235 y ss.).

La solución de este conflicto entre prerrogativa y garantía, como enseña CASSAGNE⁹³⁸, no puede resolverse en favor de ninguno de los extremos de la ecuación, sin el riesgo de caer respectivamente en el despotismo más absoluto, por una parte, o en la mayor anarquía, por la otra.⁹³⁹

⁹³⁸ CASSAGNE, J.C. *La Ejecutoriedad del Acto Administrativo*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 19.

⁹³⁹ Un desarrollo más elaborado del asunto puede consultarse en: RETORTILLO GONZÁLEZ, C. M. *Suspensión de los Actos Administrativos por los Tribunales de lo Contencioso Administrativo*. Editorial Montecorvo. Madrid, 1963/GONZÁLEZ PÉREZ, J. *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa*. Editorial Civitas, S.A., Madrid, 1978/CASSAGNE, J. C. *La Ejecutoriedad del Acto Administrativo*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971./ RODRÍGUEZ GARCÍA, N.. “La eficacia de los actos administrativos”. *Revista de Derecho Público*. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 1989. No. 38, Abril-Junio de 1989/PARADA VÁZQUEZ, J.R.. “Privilegio de la decisión ejecutoria y proceso contencioso”. *Revista de Administración Pública* No. 55, p. 109, Madrid, 1968./ PAREJO ALFONSO, L. “La Tutela Judicial Cautelar en el orden contencioso-administrativo”. *Revista de Derecho Público*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1987. No. 29, Enero-Marzo 1987./ CHINCHILLA, C. *La Tutela Cautelar en la nueva justicia administrativa*. CIVITAS, Madrid, 1991/ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.. *La Batalla por las Medidas Cautelares. Derecho Comunitario Europeo y Proceso Contencioso Administrativo Español*. Civitas, Madrid, 1992./FRAGA PITTALUGA, L. “Consideraciones Generales sobre la suspensión de los efectos del acto administrativo en sede jurisdiccional”. *Revista de la Fundación Procuraduría General de la República*, Caracas, 1996, No. 14 y “Las medidas cautelares en el Código Orgánico Tributario”. *Revista de Política Jurídica*. SENIAT, Caracas, 1996, No.1.

CAPÍTULO SEGUNDO

LA EJECUTORIEDAD EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

1. *La situación anterior al Código Orgánico Tributario de 2014*

Bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994, los actos de determinación tributaria e imposición de sanciones por ilícitos tributarios formales y materiales, no eran ni ejecutivos ni ejecutorios, primero porque la simple interposición del recurso jerárquico o de la acción contencioso-tributaria, suspendía *ope legis* la ejecución del acto respectivo; y segundo porque la Administración Tributaria estaba obligada a demandar la ejecución de los créditos fiscales líquidos y exigibles, primero ante los jueces civiles y luego ante los jueces contencioso-tributarios.

Los artículos 173 y 189 del Código Orgánico Tributario de 1994, establecían que la interposición del recurso jerárquico o de la acción contencioso-tributaria, suspendía la ejecución del acto recurrido de manera automática, quedando a salvo las medidas cautelares, las cuales podían decretarse en caso de tributos determinados o no, o sea, durante el procedimiento administrativo de primer y segundo grado, o, intentada la acción contencioso tributaria, por todo el tiempo que durase el proceso.

Por su parte, el artículo 197 de aquel Código de 1994, obligaba a la Administración Tributaria a demandar judicialmente, ante los Tribunales civiles ordinarios, la ejecución de los créditos fiscales determinados y exigibles. Luego esa competencia pasó a los juzgados superiores en lo contencioso tributario.

La Administración Tributaria no podía ejercer por sí misma el cobro coactivo de los créditos tributarios determinados y exigibles; lo único que sí podía hacer eran gestiones administrativas de cobro, frente a las cuales el deudor podía pagar voluntariamente. Pero ante la resistencia de éste, no quedaba otro camino a la Administración Tributaria que intentar el cobro de las sumas debidas a través del proceso ejecutivo fiscal, tratándose, claro está, de créditos determinados y exigibles.

Desde el Código de Procedimiento Judicial del 12 de mayo de 1836, ha existido un Capítulo dedicado a la regulación de las demandas en que tienen interés las

rentas nacionales o municipales⁹⁴⁰. Luego, en nuestro primer Código Orgánico Tributario (1982⁹⁴¹), se dedicó un capítulo especial a la regulación del juicio ejecutivo.

Así pues, de acuerdo con la regulación adjetiva expresa que se ha comentado, nunca se había puesto en duda que la Administración Tributaria, para poder cobrar los créditos por concepto de tributos, sanciones, intereses o recargos, no podía acudir, ante la resistencia del deudor a pagar, a la coacción directa, sino que debía demandar judicialmente la ejecución.

Cualquier intento de cobro coactivo por mecanismos administrativos era ilegal, pues aun estando firme el acto de liquidación, si el administrado no se avenía voluntariamente al mismo, era necesaria la interposición de una demanda de ejecución por parte del Fisco.

Con la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001, los actos eran parcialmente ejecutivos porque la interposición del recurso jerárquico comportaba una suspensión automática, pero no así la acción contencioso-tributaria, pues en este caso era necesario solicitar la medida cautelar de suspensión de efectos al juez contencioso tributario; pero, dichos actos continuaban sin ser ejecutorios.

2. *La situación después de la entrada en vigor del Código Orgánico Tributario de 2014*

Con la promulgación del Código Orgánico Tributario de 2014, los actos de determinación tributaria e imposición de sanciones se convirtieron en actos administrativos ejecutivos y ejecutorios, como el resto de los actos dictados por la Administración Pública. Ni el recurso jerárquico, ni la acción contencioso-tributaria, suspenden de manera automática la ejecución de los actos. Por otro lado, la Administración Tributaria ya no requiere acudir al juez para ejecutar sus actos, sino que puede hacerlo por sí misma a través del procedimiento administrativo de cobro ejecutivo.

3. *La regulación vigente*

3.1. *Consideraciones preliminares*

La mejor doctrina ha criticado duramente y con razón la *administrativización* o *desjudicialización* del cobro ejecutivo de los créditos tributarios.⁹⁴² Aunque, como

⁹⁴⁰ Esta misma regulación se repite desde entonces, variando el nombre del Capítulo, en el Código de Procedimiento Civil del 12.07.1873; del 10.12.1880; del 14.05.1897; del 18.04.1904; del 04.07.1916 y en el Código de Procedimiento Civil, vigente, G.O. No 4.209 Extraordinario del 18 de septiembre de 1990, artículos 653 y siguientes.

⁹⁴¹ G.O. No. 2992 Ext. del 03 de agosto de 1982.

⁹⁴² ABACHE CARVAJAL, S. “¿Hacia el reinado...*Cit.* pp. 51 y ss. / BLANCO-URIBE QUINTERO, A. “El Recurso Contencioso Tributario, en las líneas del Prof. Gabriel Ruan Santos”. *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2016, Colección Estudios Jurídicos No. 115, pp. 688-689. El profesor ROMERO-MUCI ha dicho al respecto que: “Se ha acometido el otorgamiento de ma-

hemos visto, la posibilidad de ejecutar sus propios actos es una competencia legal atribuida a la Administración Pública en general por los artículos 79 y 80 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, podía considerarse un avance significativo desde el punto de vista de los derechos y garantías de los sujetos pasivos de la imposición, el que la Administración Tributaria estuviese obligada a demandar ante el juez contencioso tributario la ejecución de los créditos por tributos, multas e intereses de mora.

Además, la existencia de este procedimiento, aparte de ser una muestra de equilibrio y adecuada ponderación de intereses, representaba numerosas ventajas tanto para los contribuyentes y los responsables, como para la propia Administración Tributaria. Pero antes de destacar las ventajas para cada parte, conviene hacer algunas precisiones sobre este tipo de procesos para entender su función garantista.

3.2. *Las diferencias entre los procesos ejecutivos y de conocimiento, que sin embargo no disminuyen la función garantista del primero*

Como ya hemos sostenido, el proceso es un cauce formal dentro del cual se desarrollan una serie coordinada de actos concatenados entre sí bajo el principio de la preclusividad, en los cuales intervienen los sujetos procesales, con la finalidad esencial de solucionar judicialmente los conflictos intersubjetivos de intereses a través del acto final que resuelve la *litis*, dictado por un órgano imparcial inserto en la administración de justicia, garantizándose así la continuidad pacífica de las relaciones sociales.⁹⁴³

yores potestades a la Administración tributaria, algunas exorbitantes, incluyendo intensas facultades recaudatorias como la (i) facultad de embargar y rematar bienes del contribuyente sin que medie instancia judicial, esto es, sin derecho a ser oído por un juez competente, independiente, imparcial y objetivo conforme a todos los derechos y garantías judiciales consustanciales al debido proceso, o lo que es lo mismo, en ejecución directa de una muy riesgosa y excesiva autotutela administrativa, (ii) la ‘desjudicialización’ del juicio ejecutivo, reemplazado por un procedimiento coactivo de cobro por parte de la Administración de todas las deudas tributarias pendientes y la adopción de medidas cautelares, sin intervención del Poder Judicial (...) Como consecuencia de esta agazapada e inconsistente reforma, la Administración Tributaria es competente para iniciar, impulsar y resolver todas las incidencias del ahora denominado cobro ejecutivo, puede también en vía administrativa embargar bienes y derechos del deudor sin estar obligada a notificar las actas respectivas, pudiendo constituirse en depositaria de los bienes y ordenar el remate de los bienes embargados que, de no cubrir el monto adeudado, podrá ordenar embargos complementarios hasta cubrir la totalidad de la deuda. Esta actuación jurídica y material unilateral de la Administración Tributaria ocurre por mandato legal, como “una auténtica vía de hecho” que transforma a la Administración Tributaria en juez y (contra) parte, para practicar embargos sin notificación y rematar bienes del contribuyente, sin que medie sentencia definitivamente firme que condene al pago de cantidad alguna por parte del juez natural; sin que se haya podido ejercer el derecho de acceso a la justicia.” ROMERO-MUCI, H. “(In)moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y la anomia social.” *XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Patologías del Sistema Tributario Venezolano*. AVDT, 2019, pp. 209-210.

⁹⁴³ FRAGA PITTALUGA, L. *La terminación ...cit.*, p. 10.

El proceso es pues, en sí mismo, una garantía para los justiciables, porque supone que el conflicto de intereses que dentro de él se plantea, será resuelto por un órgano *imparcial*, que debe mantener a las partes en *igualdad* de condiciones y ofrecerles las mismas oportunidades de *ataque* y *defensa*, y que va a culminar con una decisión también *imparcial*, que aplicará el derecho objetivo al caso concreto.

El proceso *ejecutivo*, aunque distinto de los procesos *cognoscitivos*, también es una garantía para los justiciables. Cualquiera sea la naturaleza jurídica que se predique con respecto del proceso⁹⁴⁴, la doctrina más autorizada coincide en que el mismo se divide en dos grandes categorías. De un lado los procesos de *conocimiento* en los cuales se discute la certidumbre de un derecho sustancial pretendido por una de las partes; y del otro los procesos *ejecutivos*, cuya característica fundamental es la certeza y determinación del derecho sustancial pretendido en la demanda y la necesidad de su actuación o materialización en los hechos.

Esta segunda forma de tutela judicial, que se contrapone y se coloca al lado del proceso de cognición, se concretiza mediante una actividad con la cual los órganos judiciales tratan de poner en existencia coactivamente un resultado práctico, equivalente a aquel que habría debido producir otro sujeto, en cumplimiento de su obligación jurídica.⁹⁴⁵

Así pues, existen situaciones en las que el derecho de una persona no es claro, ostensible, palpable y, por ello, no basta el reconocimiento o la declaración del mismo, sino que es necesario demostrar su existencia, a través de la actividad alegatoria y probatoria que caracteriza los procesos de conocimiento. En otros casos, puede establecerse *prima facie* la existencia de un derecho determinado y evidente que surge de un título al que la ley le atribuye un carácter y fuerza especial (*i.e.* el título ejecutivo) y entonces, nada debe investigar el juez que no conste en dicho título, pues éste, se supone, debe bastarse por sí mismo para ofrecer la certidumbre del derecho que se quiere hacer efectivo.

Sobre estos procesos la jurisprudencia patria ha dicho, refiriéndose específicamente a uno de ellos que es el de ejecución de hipoteca, lo siguiente: “La ejecución de hipoteca es un proceso especial de naturaleza monitoria, un proceso de facilitación, mediante el cual, a través de la intimación bajo apercibimiento de ejecución,

⁹⁴⁴ Conocida es la discusión sobre la naturaleza jurídica del proceso, superadas como han sido las tesis romanistas. Hoy día las posiciones más aceptadas giran en torno al proceso como una relación jurídica de derecho público que transcurre entre el Tribunal y las partes y en la cual se generan derechos de naturaleza procesal entre cada uno de estos sujetos (BÜLOW. *Die lehre von den processeinreden und die processvoraussetzungen*. Giesen, 1968) o en torno al proceso como una situación jurídica o conjunto de situaciones procesales que atraviesan las partes antes de llegar a la sentencia definitiva, cuya función es la obtención de un fallo con fuerza de cosa juzgada, concebida ésta como la validez judicial de una pretensión en tanto que jurídicamente fundada o infundada (GOLDSCHMIDT. *Der prozess als rechtlage*. Berlín, 1925).

⁹⁴⁵ LIEBMAN, E.T. *O.c.*, p.150.

monición o requerimiento de pago, se trata de crear un verdadero título ejecutivo para el caso de que el deudor no se oponga a la intimación, ya que en el caso de discutirla se abre en su integridad el proceso de cognición que debe sustanciarse y decidirse según los trámites del juicio ordinario”⁹⁴⁶.

Si bien entre los procesos ejecutivos y de conocimiento existen similitudes (en tanto se trata de especies de un mismo género), tales como la existencia de un demandante y un demandado, la estructuración en etapas preclusivas, la iniciación por demanda de parte interesada, etc.; lo cierto es que entre ellos pueden identificarse diferencias sustanciales, que según la mejor doctrina pueden sistematizarse así:⁹⁴⁷

- i) El proceso de conocimiento tiene por objeto principal esclarecer la controversia que se cierne sobre un derecho. En los procesos ejecutivos el derecho no está en discusión; por el contrario y como se ha dicho, su finalidad es llevar a efectos los derechos reconocidos por actos o títulos de tal fuerza que constituyen una vehemente presunción de que el derecho del actor es legítimo y está suficientemente probado.
- ii) Las deficiencias que pudieran aceptarse en la actividad probatoria de las partes en los procesos de conocimiento, a veces salvadas por los poderes inquisitivos de que disfruta el juez ordinario en la mayoría de las legislaciones adjetivas modernas (claro está, sin quebrantar la regla *actore incumbit probatio* y otras tantas que derivan del principio dispositivo todavía reinante), no son en modo alguno admisibles en los procesos ejecutivos, en los cuales la prueba del derecho es anterior a la pretensión ejecutiva y que sólo puede llevarse a cabo con los instrumentos a los cuales la ley da el carácter de títulos ejecutivos.
- iii) La actividad probatoria en los procesos de conocimiento es, normalmente, posterior a la trabazón de la litis⁹⁴⁸; en cambio, como se señaló, en los procesos ejecutivos la elaboración de la prueba antecede a la interposición de la acción y debe presentarse en forma conjunta con la demanda.
- iv) En los procesos de conocimiento y bajo el sistema de la prueba libre, toda clase de medios pueden utilizarse para llevar a la convicción del juez la verdad de los hechos afirmados por cada una de las partes (documentos,

⁹⁴⁶ Cf. S. CSJ/SCC del 8 de julio de 1987, caso: *Bantrab Cuatro (4) C.A., vs. Siso Shaw Asociados Arquitectos, C.A.*

⁹⁴⁷ VELÁSQUEZ, J.G. *O.c.*, p. 24 y ss.

⁹⁴⁸ Frase forense con la cual se señala el momento en cual la demanda queda contestada, o por lo menos la oportunidad para hacerlo ha precluido. Al respecto la jurisprudencia ha dicho que la relación jurídico procesal queda circunscrita, conforme a la ley, con los hechos alegados en la demanda y en su contestación, por lo que no es potestativo de los jueces ni de las partes cambiarlos para considerar pedimentos no demandados o excepciones o defensas no opuestas (Cf. Ss. CSJ/SCC del 24 de febrero de 1972 y 11 de noviembre de 1987).

testigos, pericias, experimentos, inspecciones judiciales, confesión, etc.). En los procesos ejecutivos sólo el título ejecutivo es admisible como prueba del derecho que se quiere hacer efectivo.

- v) La razón de ser del proceso de conocimiento es una pretensión resistida como con acierto afirmaba el maestro Carnelutti al perfilar su concepción de la litis⁹⁴⁹. En cambio, el proceso ejecutivo se instaura con ocasión de una pretensión, no discutida, sino insatisfecha.
- vi) En el proceso de conocimiento, a la pretensión del actor se opone la defensa o excepción del demandado y de allí surge el conflicto intersubjetivo que debe ser resuelto por la sentencia. En el proceso ejecutivo no hay pretensión resistida; de haber oposición a la ejecución, ésta deberá tramitarse en un proceso de conocimiento distinto e independiente del proceso ejecutivo.

En todo caso es preciso advertir que el proceso ejecutivo puro, sin ninguna fase de conocimiento, es una entelequia. Como advierte COUTURE⁹⁵⁰, virtualmente todo proceso de ejecución lleva consigo etapas o elementos de conocimiento. Por ejemplo, el juez debe constatar la satisfacción de los presupuestos procesales generales y aquellos que, como la validez y eficacia del título ejecutivo, atañen específicamente a la ejecución forzada.

3.3. *Las características del proceso ejecutivo y las ventajas que comporta para cada parte*

Las características fundamentales que se destacan en todo proceso de naturaleza ejecutiva pueden resumirse como sigue:

- i) Se trata de un proceso que se instaura a petición de parte interesada, nunca de oficio; o sea, en el cual impera con todo rigor la regla *ne procedat iudex ex officio*. Ahora bien, lo que sí debe verificar el juez, conjuntamente con el resto de los presupuestos procesales (jurisdicción, competencia, capacidad procesal, etc.), es la procedencia de la ejecución, pues no le es dable acordarla sólo porque el demandante la pida. Esto es una garantía importante para el ejecutado, porque el juez controla que el derecho que se quiere ejecutar *no esté en disputa*.
- ii) Como asentó el maestro CARNELUTTI, la voz ejecución significa adecuación de lo que es a lo que debe ser: si lo que debe ser no es conforme a lo que es, entonces se precisa la acción para modificar lo que es en lo que debe ser.⁹⁵¹ Este complicado trabalenguas no quiere decir otra cosa, sino que el objeto del proceso ejecutivo no es la declaración del derecho (lo que es) sino su realización mediante una actuación judicial (lo que debe ser). Esto representa una gran ventaja para el acreedor, porque el proceso es breve y

⁹⁴⁹ CARNELUTTI, F. *Istituzioni... Cit.*, V. I, p.28.

⁹⁵⁰ COUTURE, E. *O.c.*, p. 441.

⁹⁵¹ CARNELUTTI, F. *Istituzioni... Cit.*, V. I, p.75.

sumario y arranca con una intimación al pago de lo que debe, bajo apercibimiento, y con el decreto de embargo ejecutivo.

- iii) Admitida la procedencia de la ejecución, el proceso se inicia intimando al deudor a pagar, de tal manera que no hay lugar ni a la citación del accionado ni a la contestación de la demanda. Otra ventaja para al acreedor estrechamente vinculada con la que acabamos de comentar.
- iv) El presupuesto fundamental del proceso ejecutivo es el título ejecutivo del cual se desprende el derecho cuya actuación se pide. Sobre el concepto de título ejecutivo se han trabado numerosas discusiones entre las tesis sustantivas, que ponen su acento en el contenido material del mismo, y las adjetivas, que destacan su función dentro del proceso de ejecución forzada. Dice COUTURE⁹⁵² que, por ejemplo, la doctrina procesalista italiana, siempre de obligada consulta, se divide entre aquellos para quienes el título ejecutivo es un elemento constitutivo de la acción (LIEBMAN); los que afirman que es una condición requerida para el ejercicio de la acción (ZANZUCHI); los que advierten que es un presupuesto de procedibilidad (FURNO); y los que lo califican como una prueba documental (CARNELUTTI). Advierte el maestro uruguayo que el vocablo título quiere decir, en primer término, calidad (cualidad), o sea, habilitación para hacer una cosa; pero que también se tiene título cuando se posee el documento (papel) que acredita esa cualidad⁹⁵³. En todo caso, cualquiera sea la posición que asuma sobre la naturaleza jurídica del título ejecutivo, lo cierto es que la ley es la única capaz de conferir tal cualidad a un instrumento. Por ello, el operador jurídico habrá de atenerse a lo que dispone el ordenamiento jurídico concreto de que se trate para saber cuándo está frente a un título ejecutivo. En este sentido, el Código de Procedimiento Civil en su artículo 630, califica como título ejecutivo el instrumento público u otro instrumento auténtico que pruebe clara y ciertamente la obligación del demandado para pagar alguna cantidad líquida con plazo cumplido, o el vale o instrumento privado reconocido por el deudor. Sólo los documentos que satisfagan estas características pueden servir de fundamento para la interposición de la acción ejecutiva. Por consiguiente, sin la existencia de tal título, no le es dable al juez proceder a la ejecución con sustento en operaciones de conocimiento, aun cuando éstas lleven a su convicción la existencia del derecho. En este caso la garantía es para el deudor, porque no hay ejecución sin título ejecutivo (*nulla executio sine titulo*).
- v) La operación probatoria del accionante se agota en la aportación al proceso, conjuntamente con la demanda, del título ejecutivo; ninguna otra probanza es necesaria ni admisible. En este supuesto la ventaja evidentemente es para el acreedor, porque el esfuerzo de alegación y prueba es mínimo en comparación a lo que ocurre en un proceso de cognición.

⁹⁵² *Idem.*, p. 449.

⁹⁵³ *Idem.*, p. 450.

De todo lo que antecede resulta que la eliminación del juicio ejecutivo tributario, para sustituirlo por un procedimiento administrativo, es una clarísima *involución*, un retroceso absurdo que suprime derechos y garantías que sólo el proceso judicial puede ofrecer al sujeto pasivo de la imposición: *la posibilidad de un contradictorio para cuestionar el título ejecutivo que detiene la ejecución, decisión del asunto por el juez natural, imparcialidad e independencia del órgano decisor, y proporcionalidad y adecuación de las medidas ejecutivas, e imparcialidad del evaluador a los fines del remate.*

3.4 Regulación adjetiva

El artículo 226 del Código Orgánico Tributario dispone que el *cobro ejecutivo* de las cantidades *líquidas y exigibles*, así como la ejecución de garantías constituidas a favor del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, se va a efectuar de acuerdo con un procedimiento *administrativo* regulado en dicho Código, siendo la Administración Tributaria quien inicia, impulsa y decide este procedimiento en todas sus fases, sin intervención judicial alguna, como ya hemos comentado.

a) *Las deudas líquidas y exigibles*

El artículo 226 del Código Orgánico Tributario se refiere al cobro de deudas líquidas y exigibles, y sobre estos conceptos ha habido una discusión importante, especialmente en torno a los efectos declarativos, constitutivos o con eficacia diferida de la determinación tributaria (ABACHE), y en relación con el momento en que deben nacer los intereses de mora.

Nosotros asumimos el criterio de acuerdo con el cual, en el caso de la obligación tributaria, la liquidez deriva de la ocurrencia del hecho imponible, porque la ley contiene, siempre y en todo caso, todos los elementos que son necesarios para determinar el alcance y cuantía de las prestaciones debidas. Por lo tanto, la deuda es líquida una que 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 tiene carecer declarativo, no constitutivo.

En los sistemas en que, como el nuestro, la determinación tributaria se lleva a cabo fundamentalmente a través de la autoliquidación del tributo 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 efectos jurídicos al momento en que el hecho generador se produjo.

Ahora bien, aun cuando es cierto que la obligación tributaria existe cuando se produce el hecho imponible independientemente de que se haya autoliquidado o determinado de oficio el tributo, resulta que la obligación aún no es *exigible*, sino únicamente cuando hay autoliquidación del tributo o cuando habiendo determinación oficiosa, el acto administrativo de 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.

La jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, ha reconocido que la interposición de recursos o acciones judiciales incide sobre la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos de determinación tributaria (Cf. S. de la TSJ/SPA No. 00587 de fecha 11 de mayo de 2011, en el caso: *Citibank N.A. Sucursal Venezuela*), y esa incidencia de la que habla la jurisprudencia no puede ser otra que la imposibilidad de ejecutar forzosamente el acto que aún no es definitivamente firme, porque existe un recurso administrativo o una acción judicial pendiente de decisión.

Imagínese por un momento que el acto de contenido tributario ejecutado forzosamente, a través de embargo y posterior remate de bienes, resulta anulado por el juez contencioso tributario ¿Cómo puede el juez brindar una verdadera tutela judicial efectiva si aunque el acto de determinación tributaria fue anulado, los bienes de quien no era deudor ya fueron rematados y la empresa cesó en sus actividades económicas y se declaró en quiebra o el contribuyente persona natural, fue puesto en situación ruinoso con los daños materiales y morales que ello implica?

La pendencia de un recurso o una acción contencioso-tributaria, pudiera tal vez no incidir en el cómputo de intereses moratorios, pero desde luego que implica la no ejecutividad y ejecutoriedad del acto.

El principio general en materia de ejecución forzosa de bienes y derechos está en el artículo 1.930 del Código Civil (*ius commune*), de acuerdo con el cual: “Los bienes, derechos y acciones, sobre los cuales haya de llevarse a cabo la ejecución, no podrán rematarse sino después que haya una sentencia ejecutoriada o un acto equivalente”.

El acto equivalente en este caso sería el acto administrativo *definitivamente firme* contra el cual ya no cabe recurso o acción alguna, porque vencieron los plazos para ello o porque habiéndose intentado, fueron declarados sin lugar. De modo pues que permitir la ejecución forzosa de actos administrativos de determinación tributaria, imposición de sanciones y liquidación de intereses, cuya nulidad ha sido solicitada en vía administrativa o demandada en vía judicial, supone un fraude al debido proceso y concretamente al derecho a la defensa y a la presunción de inocencia (en el caso de los actos sancionatorios); y si se trata de actos que han sido atacados ante la justicia tributaria, implica además de la violación de esos derechos, una conculcación flagrante de los derechos de acción y a la tutela judicial efectiva, los cuales son completamente vaciados de contenido.

Hemos dicho antes que no puede haber ejecución sin título ejecutivo (*nulla executio sine titulo*), y que cuando éste existe es porque la obligación es *cierta, líquida y exigible y no es disputada o ha sido expresamente reconocida por el deudor*. Pero cuando el deudor ataca el título ejecutivo, entonces el proceso ejecutivo se paraliza, porque se discute justamente el *presupuesto procesal esencial de la ejecución*.

La nueva regulación introducida por el Código Orgánico de 2014, reproducida por el Código de 2020, permite que la Administración Tributaria *Cree* su propio título ejecutivo mediante el procedimiento de *intimación*. El artículo 227 del Codi-

go Orgánico Tributario señala que, al día siguiente del vencimiento del plazo legal o judicial para el cumplimiento voluntario, se intimará al deudor a pagar las cantidades debidas y el recargo previsto en el 226, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes contados a partir de su notificación y que de no realizarse el pago en el referido plazo, la Administración Tributaria dará inicio a las actuaciones dirigidas al embargo de los bienes y derechos del deudor. Esta norma señala específicamente que la intimación efectuada constituye *título ejecutivo* para proceder contra los bienes y derechos del deudor o de los responsables solidarios y no está sujeta a impugnación. Por su parte, los artículos 227 y el 228 establecen que la iniciación o tramitación del juicio ejecutivo sólo se suspenden cuando se suspendan a su vez los efectos del acto, bien en vía administrativa o judicial.

La única interpretación constitucional que puede darse a estas normas, es que la misma se refiere a: (i) actos de determinación tributaria que han quedado firmes en vía administrativa porque el interesado dejó transcurrir los plazos legalmente previstos para interponer el recurso jerárquico o la acción contencioso tributaria y no lo hizo; o, (ii) actos de determinación tributaria cuya validez ha sido confirmada por sentencia del juez contencioso tributario definitivamente firme, pasada en autoridad de cosa juzgada. Para preservar el debido proceso, el derecho a la defensa, la presunción de inocencia, el derecho de acción y el derecho a la tutela judicial efectiva (todos con rango constitucional), esta es la única interpretación admisible de los artículos 226 y 227 del Código Orgánico Tributario.

b) *Inicio del procedimiento ejecutivo*

El procedimiento ejecutivo se inicia cuando la Administración Tributaria, una vez vencido el plazo legal o judicial para el cumplimiento voluntario de la obligación sin que éste se haya efectuado, al día siguiente *intima* al deudor a pagar las cantidades debidas y el recargo de diez por ciento (10%) a que se refiere el artículo 226 del Código Orgánico Tributario, concediéndole un plazo de cinco (5) días hábiles para tal fin.

Si luego de ser intimado el deudor no paga en el plazo antes indicado, la Administración Tributaria iniciará las gestiones necesarias para el embargo de bienes y derechos del deudor o del responsable solidario (sobre el cobro ejecutivo contrato el responsable solidario, nos ocupamos más adelante).

A los fines del embargo de bienes del deudor o del responsable solidario y de acuerdo con el artículo 229 del Código Orgánico Tributario, la Administración Tributaria va a designar los funcionarios que lo practicarán. Esta disposición merece varias precisiones:

- i) La medida de embargo es una decisión de trámite pero que afecta gravemente los derechos e intereses del sujeto afectado por la medida. En consecuencia, debe haber un acto administrativo formal a través del cual se dicta la medida de embargo ejecutivo, que cumpla con todos los requisitos de fondo y de forma de los actos administrativos que afectan o puede afectar los derechos e intereses de los sujetos pasivos, todo de conformidad con los artículos 9 y 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y

193, 201 y 223 del Código Orgánico Tributario.

- ii) Esta decisión debe ser formalmente notificada al destinatario del acto, conforme a las previsiones de los artículos 171 del Código Orgánico Tributario; y las resultas de esa notificación deben agregarse al expediente administrativo correspondiente.
- iii) La designación debe recaer sobre funcionarios debidamente investidos de autoridad, que se encuentren plenamente identificados, los cuales se entienden autorizados para efectuar todas las diligencias necesarias a los fines del embargo.
- iv) Los funcionarios designados, al practicar el embargo, deben levantar actas que identifiquen con toda precisión los bienes y derechos embargados, y el valor que se les asigna a éstos el cual no puede ser inferior al precio de mercado. Desde luego esta determinación es sumamente difícil en el momento del embargo, y por esa razón creemos que el destinatario de la medida puede solicitar que se reconsidere el valor asignado a los bienes y derechos embargados, sin perjuicio de que luego ejerza su derecho de solicitar un nuevo avalúo antes del remate de los bienes y derechos.
- v) El artículo 229 del Código Orgánico Tributario establece que las actas que dejan constancia de la medida practicada no deben ser notificadas al deudor. Esta previsión es *inconstitucional por violar el debido proceso*. La medida de embargo ejecutivo se encuentra en el límite de la afectación de los derechos e intereses de los sujetos pasivos. Es la medida más grave y donde toda precaución para salvaguardar el derecho a la defensa es poca, por lo que la notificación no sólo es necesaria, sino que el acta de embargo debe ser suscrita por el funcionario practicante de la medida y el deudor ejecutado y el abogado que lo represente o asista, a quienes además, por previsión expresa del referido artículo 229, debe entregarse una copia del acta.

c) *Oposición, suspensión y sustitución del embargo*

a'. *Oposición del ejecutado*

Como ya hemos afirmado, no puede haber procedimiento de cobro ejecutivo sin título ejecutivo, y mientras exista un procedimiento administrativo de segundo grado (recurso jerárquico) o un proceso contencioso tributario pendientes de decisión, la obligación tributaria está determinada, es líquida, pero no es *exigible* y por lo tanto no puede haber título ejecutivo. No obstante, en manifiesta violación de la Constitución, el Código Orgánico Tributario permite la iniciación, sustanciación y ejecución forzosa de créditos fiscales, cuya existencia o cuantía se cuestiona en un procedimiento administrativo o en un proceso judicial, pero además de esto, no prevé una oportunidad para que el sujeto embargado se oponga a la medida de embargo ejecutivo.

Lo cierto es que esa oportunidad debe existir por aplicación de la garantía del *debido proceso*. El debido proceso se aplica en todas las actuaciones judiciales y

administrativas de acuerdo con el artículo 49 de la Constitución, el cual no hace distinción ni excepción alguna al respecto. Una de las manifestaciones fundamentales del derecho al debido proceso, es específicamente el derecho a la defensa, es decir, la posibilidad de presentar argumentos y alegatos en defensa de los derechos e intereses de la persona afectada. Esa garantía no puede ser desconocida en el procedimiento administrativo de cobro ejecutivo, independientemente de que el afectado haya tenido la oportunidad de intentar un recurso jerárquico o una acción contencioso-tributaria contra el acto de determinación tributaria. Es decir, la única defensa del afectado en el procedimiento de cobro ejecutivo no puede ser simplemente la posibilidad solicitar y obtener la suspensión de los efectos del acto administrativo, porque esa medida provisional (en el procedimiento administrativo de segundo grado) o cautelar (en el proceso contencioso tributario) no es una manifestación del derecho a la defensa, sino un mecanismo que persigue evitar daños irreparables o de difícil reparación por la decisión definitiva. Se trata pues de dos cosas completamente distintas. Además, el debido proceso y el derecho a la defensa deben poder ejercitarse en cada procedimiento concreto en el cual el justiciable puede ver afectados sus derechos e intereses.

Lo que sí pareciera bastante claro es que esas defensas son restringidas en el procedimiento de cobro ejecutivo, porque se van a dirigir básicamente a cuestionar la existencia misma del título ejecutivo o de la deuda que ésta representa. Esas defensas estaban perfectamente descritas en el artículo 204 del Código Orgánico Tributario de 1994 y en el artículo 294 del Código Orgánico Tributario de 2001, que se referían a la demostración del pago de la obligación tributaria o a la extinción de ésta por cualquiera de los medios previstos en el Código, a saber, prescripción, compensación, confusión, remisión o declaratoria de incobrabilidad.

b'. *La oposición del tercero*

El artículo 234 del Código Orgánico Tributario, prevé la posibilidad de oposición al embargo ejecutivo por parte del tercero, hasta el día siguiente a la publicación del único cartel de remate, cuando dicho tercero alegue el tenedor legítimo de la cosa, pretenda ser preferido o afirme que son suyos los bienes embargados.

En este caso el embargo debe ser suspendido si el tercero presentare prueba fehaciente de la propiedad de la cosa por un acto jurídico válido; pero no habrá suspensión si el deudor se opusiere a la pretensión del tercero con otra prueba fehaciente.

La norma prevé que en este caso la Administración Tributaria debe abrir una articulación probatoria de ocho (8) días hábiles, debiendo dictar la decisión correspondiente al día siguiente.

Esta disposición es realmente sorprendente porque le confiere a la Administración Tributaria una facultad que es exclusiva y excluyente de los jueces, cual es establecer, en caso de disputa, quién es el verdadero propietario o tenedor legítimo de un bien. La Administración Tributaria no tiene competencia para hacer este tipo de determinaciones dentro de un procedimiento administrativo, cuyo único objetivo es, además, ejecutar forzosamente el acto de determinación tributaria, imposición

de sanciones pecuniarias y liquidación de intereses. Esta facultad, que institucionaliza una *usurpación de funciones*, es otra de las circunstancias que ponen de manifiesto que la ejecución forzosa de los actos de contenido tributario debe estar en manos del poder judicial.

c'. *La suspensión del embargo*

El embargo -y el procedimiento ejecutivo en general- debe suspenderse cuando el acto administrativo de contenido tributario ha sido suspendido en vía administrativa o en vía judicial a través de una medida cautelar de suspensión de efectos. También debe suspenderse el embargo cuando la Administración constata de oficio o el afectado alega y prueba que los bienes objeto del mismo, son inembargables (como es el caso, por ejemplo, de los bienes constituidos en *hogar* conforme a las disposiciones del artículo 632 y siguientes del Código Civil; de la *renta vitalicia* constituida a título gratuito, de acuerdo con el artículo 1.799 y de los bienes a que se refiere el artículo 1.929, *ejusdem*; y del *salario*, las *prestaciones sociales* y las *indemnizaciones*, de acuerdo con el artículo 152 de la Ley del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras⁹⁵⁴).

El embargo ejecutivo debe suspenderse igualmente, como vimos en el apartado anterior y dando por reproducidas aquí las observaciones efectuadas, cuando un tercero alega que es tenedor legítimo de la cosa, pretenda que debe ser preferido o afirme que son suyos los bienes embargados.

d'. *Sustitución del embargo*

Aunque el Código Orgánico Tributario nada establece al respecto, cuando el embargo recae sobre un bien inmueble, el mismo puede ser levantado si el embargado pone a disposición de la Administración Tributaria bienes suficientes para llevar a la cabo la ejecución, todo de acuerdo con lo establecido en el artículo 534 del Código de Procedimiento Civil, que puede aplicarse por analogía de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del Código Orgánico Tributario.

d) *La ejecución contra los responsables tributarios*

Un asunto de principalísima importancia es la posibilidad de que el procedimiento administrativo de cobro ejecutivo sea intentado contra el *responsable tributario*. El procedimiento ejecutivo de cobro puede ser intentado no solamente contra el contribuyente, sino también contra el responsable tributario, como resulta del texto del artículo 227 del Código Orgánico Tributario. Por esa razón es conveniente analizar el contenido y los límites de la responsabilidad solidaria en materia tributaria.

a'. *La relación jurídico-tributaria*

Cuando ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley como generador de la obligación de pagar el tributo creado en ella (hecho imponible o generador), nace una relación jurídica *ex lege* y especial que se denomina *relación jurídico-tribu-*

⁹⁵⁴ G.O. No. 6.076 Extraordinario del 7 de mayo de 2012

taria. Según VILLEGAS, la relación jurídico-tributaria es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que pretende el cobro de una suma de dinero a título de tributo y un sujeto pasivo que está obligado al pago o a cumplir la prestación correspondiente.⁹⁵⁵

Existe una importante similitud entre la estructura de la relación jurídica tributaria y la estructura de la relación obligacional del derecho común. Sin embargo, entre ambas categorías de relaciones obligacionales existen algunas diferencias que es preciso acotar.

En la relación jurídico-tributaria la causa o el origen de la obligación siempre es la ley o más concretamente la verificación de un presupuesto de hecho definido previamente por el legislador, denominado *hecho imponible* o *hecho generador*. Como ya lo hemos analizado, el hecho imponible es el presupuesto hipotético y condicionante en el cual se describen de manera típica ciertos actos o hechos cuya realización por o con respecto a un sujeto determinado (contribuyente), en un lugar y en un tiempo concreto, origina el nacimiento de la obligación tributaria y por tanto legitima al ente titular de la potestad tributaria para determinar, liquidar y recaudar el tributo.

El objeto de la obligación es siempre una prestación tributaria y no de otra naturaleza. La prestación tributaria consiste en una obligación que en la generalidad de los casos se materializa en el pago de una suma de dinero.

Finalmente, uno de los sujetos de la relación jurídico-tributaria es siempre una persona de derecho público que ha sido designada por el legislador como sujeto activo de la misma.

HÉCTOR VILLEGAS dice que la relación jurídico-tributaria puede examinarse desde una doble perspectiva. De una parte como el vínculo establecido por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante o supuesto de hecho (hecho imponible) y una consecuencia jurídica (nacimiento de la obligación tributaria) y, de otra parte como la vinculación establecida por una norma legal entre la pretensión de aquel al que la norma designe como sujeto activo de la relación y aquel al que esa misma norma designe como sujeto pasivo.⁹⁵⁶

Uno de los elementos estructurales del tributo son los sujetos que integran la relación obligacional de naturaleza tributaria, es decir, el acreedor y el deudor del tributo. Como ocurre con el resto de los elementos estructurales del tributo, los integrantes de la relación jurídico-tributaria son definidos, siempre y en todo caso, por la ley.

Aunque el artículo 3.1, del Código Orgánico Tributario, al establecer las materias de la reserva legal, sólo se refiere al sujeto *pasivo*, es claro que se trata de una

⁹⁵⁵ VILLEGAS, H. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma, 1980, p. 211.

⁹⁵⁶ VILLEGAS, H. *O.c.*, p. 211.

omisión justificable pues la ley que crea el tributo debe *necesariamente* señalar quién es el acreedor de la prestación tributaria, sin que tal determinación pueda estar ausente o ser deferida al reglamentista.

a". *El sujeto activo*

El sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el ente público que por mandato de la ley es acreedor de la prestación tributaria, sea que los fondos respectivos ingresen a su patrimonio o sea que los mismos tengan un destinatario distinto, señalado por la norma creadora del tributo. El sujeto activo no se confunde con el titular del poder tributario, que es el ente político-territorial a quien la Constitución le otorga la facultad de crear tributos y quien la ejerce a través de su cuerpo legislativo correspondiente. Ciertamente, el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, puede o no coincidir con el ente político-territorial dotado de poder tributario. Corresponde entonces a la ley creadora del tributo señalar quién es el sujeto acreedor de la prestación tributaria y, eventualmente, quién es el beneficiario final de la misma.

El Modelo de Código Tributario para América Latina del programa conjunto OEA-BID, define al sujeto activo de la relación jurídico-tributaria como el: "...ente acreedor del tributo", con lo cual pone el acento, apropiadamente, en el sujeto que puede *exigir* la prestación tributaria, diferenciándolo claramente de aquél que crea el tributo y de aquél a cuyo patrimonio ingresa el importe respectivo. Lo propio hace el artículo 18 del Código Orgánico Tributario, al definir al sujeto activo de la relación jurídico-tributaria como: "...el ente público acreedor del tributo."

Estas tres *cualidades* pueden recaer en un único sujeto (*V. gr.* el ISLR, creado mediante una Ley nacional, es recaudado por un servicio autónomo sin personalidad jurídica [SENIAT] e ingresa al Tesoro Nacional; es decir, es la República quien concentra el poder tributario, la condición de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria y a cuyo patrimonio ingresa el importe tributario), pero también estas cualidades pueden estar distribuidas entre distintas personas o entes (*V. gr.* la contribución prevista en el artículo 48 de la Ley de las Instituciones del Sector Bancario, creada por una Ley Nacional, es recaudada por la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario -que es un ente descentralizado de la Administración Pública con patrimonio y personalidad jurídica propios- pero va dirigida a los Consejos Comunales, o sea, es la República quien ejerce el poder tributario, la Superintendencia quien asume la condición de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, pero es otro ente distinto quien recibe el importe tributario correspondiente).

b". *El sujeto pasivo*

En el otro extremo de la relación jurídico-tributaria y asumiendo una posición de signo contrario, se encuentra el sujeto pasivo, es decir, aquel que por mandato de

la ley tiene la obligación de cumplir la prestación tributaria.⁹⁵⁷ Como gráficamente lo explica el maestro VALDÉS COSTA, el sujeto pasivo: “Es el reverso del sujeto activo.”⁹⁵⁸

Al conceptualizar a los sujetos pasivos, la doctrina más importante señala: “Hemos definido ya a las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos como el conjunto de prestaciones objeto de deberes y obligaciones consistentes en un dar, hacer, no hacer o soportar que el administrado ha de satisfacer a la Administración Tributaria o a otros administrados con motivo de la aplicación de los tributos. Sujetos pasivos de estas prestaciones no pueden ser otros que los llamados a satisfacerlas, es decir, aquellos sujetos a los que el ordenamiento jurídico sitúa en el deber u obligación de realizar una prestación ante una Administración Tributaria, o un administrado sujeto activo de la misma, a los que el ordenamiento jurídico sitúa en el poder-deber de exigirla. Toda prestación ha de tener un sujeto activo y un sujeto pasivo.”⁹⁵⁹

Por su parte, JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA sostiene que: “...el tributo se configura jurídicamente como una obligación, como una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra, llamada deudor, una determinada prestación. El sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquella persona sobre la que pesa el deber de realizarla. Dicho de otra forma, como es obvio toda persona obligada a cumplir la obligación tributaria es sujeto pasivo de la citada obligación”.⁹⁶⁰

⁹⁵⁷ “Llamamos prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos al conjunto de prestaciones, objeto de deberes y obligaciones, consistentes en un dar, hacer, no hacer o soportar, que el administrado ha de satisfacer a la Administración Tributaria o a otros administrados con motivo de la aplicación de los tributos. La prestación tributaria por excelencia es el objeto de la obligación tributaria material, originada por la realización del hecho imponible. Junto a ésta, eje nuclear del Derecho Tributario, la Ley y la doctrina distinguen otras prestaciones, que pueden ser objeto de deberes u obligaciones, que presentan la característica común de ser inherentes a la aplicación del tributo, y que se diferencian tanto por su contenido como por presentar un presupuesto de hecho distinto del hecho imponible. A nuestro juicio, tales prestaciones pueden clasificarse por su presupuesto de hecho y pueden ser objeto de deberes y obligaciones (...) Pero los que nos interesa resaltar en este momento es precisamente la pluralidad de tales prestaciones o, dicho de otra manera, la imposibilidad de reconducir a una figura única, denominada, si se desea, obligación tributaria, el conjunto de situaciones de deber y obligación en que pueden encontrarse los administrados ante la Hacienda Pública y entre sí a la hora de aplicarse los tributos”. LAGO MONTERO, J.M. “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias”. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 56-57.

⁹⁵⁸ VALDES COSTA, R. *Curso...Cit.*, p. 311.

⁹⁵⁹ LAGO MONTERO, J.M. “Los sujetos pasivos...cit.”, p. 74.

⁹⁶⁰ FERREIRO LAPATZA, J.J. “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”. *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, 1991, No.72, pp. 463-464.

En Venezuela y refiriéndose a las normas del Código Orgánico Tributario de 1994, el profesor JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO sostiene: “Al definir el sujeto pasivo por su obligación al cumplimiento de las 'prestaciones tributarias', el Código se refiere a la obligación tributaria principal, a la deuda tributaria, constituida por el tributo y sus accesorios, tales como intereses y recargos, sin incluir los deberes formales. Sin embargo, el artículo 23 de la Sección Segunda de este mismo Capítulo dispone la obligación de los contribuyentes, sujetos pasivos, de cumplir los deberes formales lo cual es también aplicable a los responsables. Estas anotaciones nos permiten afirmar que si bien el sujeto pasivo de la obligación tributaria, entendida ésta en sentido estricto, es aquel que debe cumplir las prestaciones principales y accesorias establecidas en la ley, son también sujetos pasivos de naturaleza tributaria los obligados al cumplimiento de los deberes formales, porque de ese mismo signo son las relaciones que los originan y que los propios contribuyentes, los responsables y los terceros, en sus casos, deben cumplir.”⁹⁶¹

De acuerdo con el Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina del programa conjunto OEA-BID, el sujeto pasivo es: “...la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o de responsable.” La anterior definición es recogida por el artículo 19 del Código Orgánico Tributario, conforme al cual: “Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

Algunas corrientes doctrinarias dividen a los sujetos pasivos en: los *contribuyentes*, llamados sujetos pasivos por deuda propia y los *responsables*, llamados sujetos pasivos por deuda ajena. Esta es la tendencia que siguen el Modelo de Código Tributario para América Latina del programa conjunto OEA-BID y el Código Orgánico Tributario venezolano en el precitado artículo 19.

Otra corriente doctrinal considera que sujeto pasivo es única y exclusivamente el contribuyente, es decir, quien es deudor por deuda propia, y niega el carácter de sujeto pasivo a cualquier otro sujeto que, sin ser contribuyente, resulte obligado a pagar la obligación tributaria por mandato de la ley.

Algunos estiman que sólo son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria el *contribuyente* y el llamado *sustituto*, es decir, aquel que no es deudor de deuda ajena, sino que por mandato de la ley, se coloca en lugar del contribuyente y lo sustituye aunque no ha realizado el hecho imponible.

VILLEGAS clasifica los sujetos pasivos en tres categorías: (i) el *contribuyente*, que es quien ejecuta las actividades descritas en la ley como hecho imponible y por tanto se convierte en deudor por deuda propia, es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo; (ii) el *sustituto*, que es un sujeto que sin realizar ninguna de las actividades descritas como hecho imponible, por disposición de la ley es llamado a ocupar el lugar del contribuyente,

⁹⁶¹ OCTAVIO, J.A. *Comentarios analíticos al Código Orgánico Tributario*. EJV, Caracas, 1998, pp. 106-107.

desplazando a este último de la relación jurídica tributaria; y (iii) el *responsable*, que es un tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, es decir, que no realiza ninguna de las actividades descritas en la ley como hecho imponible, pero a quien la ley ordena pagar el tributo. Se dice que éste no está en lugar del contribuyente sino al lado o junto a él. No excluye por tanto de la relación jurídico-tributaria al contribuyente, sino que responde junto con él.⁹⁶²

En nuestro país y de acuerdo con el artículo 19 del Código Orgánico Tributario, la condición de sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria puede recaer en dos sujetos distintos, cada uno de los cuales resulta obligado a cumplir la obligación tributaria en mérito de un supuesto de hecho específico y diferente.

a^o. *El contribuyente*

Como es sabido, el hecho imponible es la matriz de la relación obligacional jurídico-tributaria, el punto de partida desde el cual ésta nace, se desarrolla y eventualmente se extingue. Se trata de un supuesto de hecho normativo bastante complejo, que incluye en su estructura varios elementos. Siguiendo la clásica definición de DINO JARACH⁹⁶³, tenemos:

El aspecto material: Que no es otra cosa que la descripción objetiva del hecho concreto que el contribuyente realiza o que ocurre con respecto a él. Es el elemento descriptivo de la situación que una vez materializada, va a hacer nacer la obligación tributaria. Este elemento siempre presupone un verbo: hacer, dar, entregar, transferir, recibir, ser, estar, obtener, permanecer.

El aspecto personal: Que contiene los datos que son necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación objetivamente descrita en la ley, es decir, con la identificación de quién es el contribuyente o destinatario legal del tributo. Obviamente, para saber quién es el contribuyente, es preciso atender al elemento material del hecho imponible, porque allí están descritos los hechos o actos que debe cumplir un sujeto para de inmediato convertirse en obligado a satisfacer la prestación tributaria.

El aspecto temporal: Que es el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible, lo que ocurrirá de manera instantánea en algunos casos y continuada en otros.

El aspecto espacial: Que se refiere al lugar donde debe ocurrir el hecho imponible o donde el contribuyente realizará los actos o hechos tipificados en la norma tributaria o éstos ocurrirán con respecto a él.

La conjunción del elemento material y personal del hecho imponible permite determinar quién es el contribuyente. Así, es contribuyente el sujeto pasivo de la

⁹⁶² VILLEGAS, H. *O.c.*, p. 220.

⁹⁶³ JARACH, D. *Curso de Derecho Tributario*. Ediciones Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, pp. 174-175.

relación jurídica tributaria que realiza el hecho imponible o con respecto del cual éste se verifica. Es el destinatario legal del tributo porque es a quien la ley toma en cuenta para diseñar el aspecto personal del hecho imponible, pero además, en nuestro ordenamiento constitucional, es aquél sujeto cuya capacidad económica delimita la justa distribución de las cargas pública limitando el ejercicio del poder y las potestades tributarias, todo de acuerdo con el artículo 316 de la Constitución.

El contribuyente es el deudor, por deuda propia, del importe tributario. En este sentido, el artículo 22 del Código Orgánico Tributario dice que son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales *se verifica el hecho imponible* y esa condición puede recaer, según la misma norma: 1) en las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado; 2) en las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho; 3) en las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, de patrimonio y tengan autonomía funcional.

b””. *Los responsables tributarios*

Como ya hemos avanzado, además del contribuyente existen otros sujetos que pueden ser llamados a cumplir la prestación tributaria, los cuales se denominan en el derecho tributario *responsables*. Se ha dicho que: “Para asegurar el cobro del tributo la ley puede llamar a terceras que no hayan realizado el hecho imponible, pero que realicen otro presupuesto, el de la responsabilidad: por consiguiente éstos son sujetos pasivos de la obligación de responsabilidad y al mismo tiempo de la relación jurídica tributaria.”⁹⁶⁴

Estos sujetos estarán obligados a cumplir la prestación tributaria cuando la ley así lo determine, pues el establecimiento de vínculos obligacionales en materia tributaria es materia de la más absoluta reserva legal, *ex* artículos 317 de la Constitución y 3 del Código Orgánico Tributario. Para una buena parte de la doctrina, en particular la española, el responsable no es un sujeto pasivo. Según MATÍAS CORTÉS, el responsable no es un verdadero sujeto pasivo, sino que está junto a éste y es por eso que la obligación del responsable no deriva del mismo presupuesto que la del contribuyente, sino de un presupuesto distinto. Dice que es preciso advertir que el presupuesto de hecho que origina la obligación del responsable es dependiente de la realización del presupuesto de hecho que origina la obligación tributaria.⁹⁶⁵ PÉREZ ROYO, por su parte, señala que el responsable es un deudor tributario que no entra, sin embargo, en la categoría de sujeto pasivo; se trata de una persona que en

⁹⁶⁴ CAÑAL, F.-PISTONE, P. “La figura del responsable tributario en los sistemas jurídicos tributarios alemán, español e italiano.” *Sujetos pasivos y responsables tributarios. XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 624.

⁹⁶⁵ CORTES, M. *Ordenamiento tributario español*. Civitas, Madrid, 386 y ss.

virtud de la realización del presupuesto definido en la norma queda sujeto al pago de la deuda tributaria en función de garantía.⁹⁶⁶

En nuestro ordenamiento jurídico esta discusión no es viable, pues la ley es clara al calificar a los responsables tributarios como sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. En este sentido, el artículo 25 del Código Orgánico Tributario señala que los responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, es decir, sin que respecto de ellos se verifique el hecho imponible, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones tributarias de éstos.

Sobre la figura del responsable, el profesor JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO puntualiza lo siguiente: “La institución del responsable, figura propia y característica del derecho tributario, surge como un recurso de eficiencia en la recaudación de los tributos, que la ley adopta utilizando la relación que tenga con el hecho imponible una persona distinta del contribuyente, a la cual se le instituye como sujeto pasivo de las obligaciones de éste, tanto sustantivas como formales, y en algunos casos sustituye al contribuyente o tiene obligaciones formales propias”.⁹⁶⁷

Al realizar la relatoría general de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, el profesor EUSEBIO GONZÁLEZ señala en torno a la figura del responsable tributario que: “Sustancialmente, y dejando a salvo los matices particulares de cada una de las ponencias nacionales, cabría detectar un acuerdo relativamente amplio sobre las siguientes cuestiones: 1a. la figura del responsable ha de encuadrarse en el marco propio del afianzamiento o garantía de una deuda ajena, de donde le viene, por naturaleza, la nota de accesoriedad con la que la mayoría de la doctrina califica y define la obligación del responsable; 2a. el responsable es una persona que debe *en lugar de, junto a o después del* contribuyente, dando así lugar a las tres formas de responsabilidad conocidas (sustituta, solidaria o sucesora); 3a. la obligación del responsable, aun dando por supuesto que por su objeto y cuantía sea la misma, es distinta por su naturaleza de la obligación tributaria que deriva del hecho imponible, por la sencilla razón, entre otras causas, de que su presupuesto de hecho es distinto; 4a. sustantiva y técnicamente es imposible concebir la figura del responsable al margen de la acción de regreso, que indisolublemente le acompaña”.⁹⁶⁸

El Código establece distintas categorías de responsables: a) unos que lo son en calidad de agentes de retención o de percepción, esto es, aquellas personas que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervienen en actos u operaciones en los cuales deben efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente (artículo 27); b) otros que lo son por ostentar la representación

⁹⁶⁶ PÉREZ ROYO, F. *Derecho financiero y tributario. Parte General*. Civitas, Madrid, 1996, p. 146.

⁹⁶⁷ OCTAVIO, J.A. *Comentarios ...cit.* p. 109.

⁹⁶⁸ GONZÁLEZ, E. “Sujeción pasiva y responsables tributarios”. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 32.

legal o convencional del contribuyente o por administrar los bienes y derechos de éste (artículo 28); y finalmente, c) otros que lo son por tener la cualidad de sucesores a título particular del contribuyente, tales como los adquirentes de fondos de comercio y demás sucesores a título particular de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica (artículo 29).

(a) *Los agentes de retención*

La retención en el impuesto sobre la renta es una actividad cumplida por determinado sujeto que supone la colaboración de éste con la Administración Tributaria en las tareas de determinación y recaudación del impuesto. Esa actividad tiene su origen en un mandato legal y su incumplimiento o su cumplimiento defectuoso o contrario a la ley, puede generar sanciones administrativas y también, en caso de apropiación indebida de las sumas retenidas, sanciones penales. El propósito de esta actividad se concreta básicamente en la consecución de dos objetivos fundamentales para la eficiente gestión de los tributos y la cristalización efectiva del deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, a saber, el aseguramiento de la recaudación y el apuntalamiento del control fiscal. De lo anterior pueden extraerse las notas fundamentales que delimitan la figura del agente de retención.

Es un sujeto que no tiene la cualidad de funcionario público, pues no está en relación de dependencia y subordinación jerárquica con respecto a la Administración Tributaria, pero que está obligado por la ley a colaborar con ésta en las tareas de determinación y recaudación del impuesto, realizando la retención y el depósito de la suma retenida, cada vez que se den los presupuestos legal y reglamentariamente establecidos. En este sentido el artículo 27 del Código Orgánico Tributario dispone que “Los agentes de retención o de percepción, que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos”.⁹⁶⁹

La retención y el suceso enteramiento de la suma retenida son obligaciones que, de manera similar a la obligación tributaria, pero sin confundirse con ésta, tienen su origen en la ley. El agente de retención no es libre para decidir si realiza o no la retención del impuesto sobre la renta cuando se dan los supuestos legales y reglamentarios, ni tampoco para decidir cómo y cuándo lleva a cabo la retención, ni cómo y cuándo practica el depósito o enteramiento de la suma retenida. Por eso el exacto cumplimiento de la obligación de retener viene asegurado por la imposición de sanciones administrativas y penales.

⁹⁶⁹ En este sentido, la jurisprudencia ha señalado: “...lo cierto es que ellos actúan [los agentes de retención] por mandato de la ley (único medio para crear estas figuras), como una suerte de auxiliares de la Administración Tributaria, facilitando la recaudación del tributo de que se trate. En el caso especial de los agentes de retención, se trata de personas que al pagar una determinada cantidad a otro sujeto que figura como contribuyente dentro de la relación jurídico-tributaria, detraen de esa cantidad un determinado monto que debe ser enterado al Fisco en la forma, lugar y tiempo determinados por la Ley y desarrollados por la reglamentación correspondiente”. (Corchetes nuestros). Cf. S. CSJ/SPA, 7 de octubre de 1999, caso: *Sheraton de Venezuela, C.A.*

El agente de retención no recibe beneficio alguno por su actividad. Su obligación es uno de los imperativos que tienen su origen en el deber constitucionalmente consagrado que tienen todos los ciudadanos de coadyuvar en el sostenimiento de las cargas públicas. Junto con el pago de los impuestos, tasas y contribuciones legalmente establecidos y los deberes formales que aseguran el cumplimiento de las obligaciones tributarias, coexisten los deberes de colaboración en las tareas de determinación y recaudación de los tributos, entre los cuales destaca la retención del impuesto sobre la renta.

El agente de retención no es el contribuyente, ni actúa como sustituto de éste. Su obligación es distinta y autónoma de la obligación tributaria, pues su fuente no es la ocurrencia del hecho imponible, sino la materialización de un hecho autónomo (normalmente -pero no necesariamente- vinculado con el hecho generador) previsto en la ley o el reglamento. La independencia entre ambos vínculos obligacionales (el contributivo y el retentivo) es tal que la retención puede ser exigible aun cuando la obligación tributaria no llegue a nacer y esta última puede existir aun cuando nunca haya nacido la obligación de retener. La obligación del agente de retención es administrativa, no contributiva.⁹⁷⁰

Como consecuencia del vínculo obligacional administrativo que por virtud de la ley nace entre el agente de retención y la Administración Tributaria, el primero puede llegar a convertirse en sujeto pasivo de la obligación tributaria cuando se dan los supuestos legalmente previstos, pero, siempre y en todo caso, en calidad de responsable y nunca de contribuyente.

(b) Responsables por representación

La categoría de los responsables por representación ha sido establecida en el artículo 28 del Código Orgánico Tributario, norma de la cual se deducen también las condiciones necesarias para que tal responsabilidad se haga efectiva, así como sus límites.

Los responsables tributarios por representación son los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria que sin ser contribuyentes, pueden resultar obligados en forma solidaria al cumplimiento de las obligaciones de éste, en virtud de un vínculo jurídico que los une al mismo, que puede ser de naturaleza legal o contractual, y en razón del cual actúan como representantes de aquél o administran,

⁹⁷⁰ Sobre este particular la doctrina ha dicho que: “En los impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas su ley reguladora establece la obligación, a cargo de quienes satisfagan determinados rendimientos sujetos al impuesto, de deducir, con ocasión de abonos que realicen, una parte de los mismos y proceder a su ingreso en el Tesoro (...) tales deducción e ingreso son prestaciones cuyo presupuesto de hecho difiere del hecho imponible. Éste, en los impuestos periódicos que comentamos, requiere para su realización la conclusión del período impositivo (...). Sin embargo, el presupuesto de hecho determinante del deber de retener e ingresar lo retenido se produce con ‘independencia’ del hecho imponible.” LAGO MONTERO, J.M. “Los sujetos pasivos...*Cit.*, pp. 89-90.

reciben o pueden disponer de bienes que pertenecen a dicho contribuyente. La jurisprudencia ha dicho que: “...la responsabilidad solidaria viene dada por la vinculación directa entre el sujeto sobre el cual se verificó el hecho imponible y aquel que sin tener el carácter de contribuyente debe por disposición expresa de ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a estos”.⁹⁷¹

Asimismo y refiriéndose al artículo 26 del Código Orgánico Tributario de 1994, casi equivalente al artículo 28 del Código vigente, la jurisprudencia ha dicho que: “Del artículo precedentemente transcrito se desprende con claridad que el legislador tributario, a los fines de proteger los intereses del Fisco, señaló a los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas como responsables solidarios de la obligación del pago de los tributos que las leyes le atribuyeran a sus representadas.”⁹⁷²

Ha señalado la jurisprudencia asimismo que: “...el responsable solidario en su gestión administrará los recursos encomendados dando cumplimiento a los deberes fiscales; en caso contrario, se hará efectiva su responsabilidad solidaria cuando haya actuado con dolo o culpa grave; limitada dicha responsabilidad a los bienes que se administren o dispongan.”⁹⁷³

El responsable por representación asume la obligación solidaria con el contribuyente -es, decir, junto con él- de satisfacer la deuda tributaria (por tributos, intereses o sanciones pecuniarias). El sujeto activo de la relación jurídico-tributaria puede escoger a quien dirigirse para cobrar la deuda, es decir, no es necesario que agote gestión alguna de cobro frente al contribuyente para luego dirigirse contra el responsable.

No obstante, huelga decir que la responsabilidad sólo se activa si la deuda tributaria no ha sido satisfecha por el contribuyente. En efecto, el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria no puede pretender la satisfacción de la deuda tributaria por parte del responsable, si antes no determina que la misma no ha sido satisfecha por el contribuyente. Admitir lo contrario supondría autorizar al sujeto activo a cobrar dos veces la misma deuda, lo cual desde luego no es admisible. La responsabilidad no es *subsidiaria* sino *solidaria*, pero lógicamente presupone la existencia de una deuda. Si la deuda ya se ha extinguido, no puede haber responsabilidad alguna.

La responsabilidad bajo análisis no se circunscribe a la obligación tributaria, es decir, a las deudas derivadas de tributos no pagados; sino que se extiende a los accesorios de dicha obligación, esto es, a los intereses de mora y a las sanciones de naturaleza pecuniaria impuestas en virtud del incumplimiento de la obligación. Asimismo, esta responsabilidad alcanza a las multas impuestas, en razón del incumplimiento de deberes formales tributarios y que por lo tanto no son accesorias de una obligación tributaria insoluta.

⁹⁷¹ Cf. S. TSJ/SPA, No. 1.341, 31 de julio de 2007, caso: *Automotriz Lamax, S.A.*

⁹⁷² Cf. S. TSJ/SPA, No. 00991, 18 de septiembre de 2008, caso: *Supply Svim, C.A.*

⁹⁷³ Cf. S. TSJ/SPA, 00300 y 01107 de fechas 15 de febrero de 2007 y 27 de junio de 2007, casos: *Automotriz Lamax, S.A.* y *Automotriz Lamax, S.A.*, respectivamente.

La responsabilidad solidaria del responsable por representación no sólo nace de su vinculación legal o contractual con el contribuyente, sino porque en virtud de ese vínculo jurídico que lo une al mismo, tiene la potestad de administrar, disponer o recibir ciertos bienes que pertenecen a dicho contribuyente.

Pero además, para que esa responsabilidad sea efectiva, la deuda tributaria debe estar vinculada a su vez con esos bienes recibidos por el responsable en nombre y por cuenta del contribuyente, o que administra o de los cuales puede disponer. Por ejemplo, el mandatario responde por las deudas tributarias del contribuyente vinculadas a la administración o disposición de los bienes a que se refiere el mandato; por lo tanto, no responde por las deudas tributarias relacionadas con la gestión de otros bienes del contribuyente no incluidos en el mandato.

Aunque en materia tributaria la responsabilidad tiene su fuente en la ley y por ende nace de ella, lo cierto es que no opera de pleno derecho, pues el Código Orgánico Tributario exige el cumplimiento de unas condiciones adicionales para que la misma se haga efectiva.

Como ya hemos avanzado, la responsabilidad impuesta por el artículo 28 del Código Orgánico Tributario al responsable por representación, es *solidaria* no *subsidiaria*. MESSINEO afirma, que la responsabilidad solidaria es aquella donde el legislador pone al responsable junto al obligado, de tal manera que ambos pueden ser considerados deudores.⁹⁷⁴ En cambio, la responsabilidad subsidiaria o eventual, es aquella en la que: “*un sujeto responde por la deuda ajena, cuando sea insuficiente para responder de ella el patrimonio de otro sujeto*”⁹⁷⁵. En este caso, el responsable se encuentra protegido por el beneficio de excusión, por lo que para responder frente a los acreedores, primero es necesario haber acudido ante el deudor insolvente.

En este sentido, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha señalado que:

“En la figura de la solidaridad regulada especialmente tanto en el Código Orgánico Tributario, como en el Código Civil, el obligado solidariamente lo está ‘al lado’ o ‘junto’ al contribuyente, de manera que la Administración puede legítimamente exigir el cumplimiento de la misma al uno o al otro de manera disyuntiva, o mejor, indistintamente a cualquiera de los dos obligados”.⁹⁷⁶

Ello significa que el sujeto activo puede elegir si exige el pago de la deuda al contribuyente o se dirige contra el responsable por representación; o sea, no es necesario que la Administración Tributaria inicie y acredite haber iniciado las gestiones de cobro contra el contribuyente y sólo en el caso de que éstas fueran infructuosas exigir el pago al responsable por representación, pues de ser así estaríamos frente a una responsabilidad subsidiaria y no solidaria.

⁹⁷⁴ MESSINEO, F. *Manual de Derecho Civil y Comercial*. EJEA, Buenos Aires, 1979, T.IV, p. 55.

⁹⁷⁵ MESSINEO, F. *O.c.*, p. 56.

⁹⁷⁶ Cf. S. TSJ/SPA, No. 01162, del 31 de agosto de 2005, caso: *Cementos Caribe*.

Ahora bien, este principio que gobierna las *obligaciones solidarias*, que es perfectamente claro y que no encuentra su explicación en el Derecho Tributario, sino en la teoría general de las obligaciones, pudiera generar –y de hecho ha generado– algunas confusiones. Se ha pensado que como la responsabilidad es solidaria, la Administración Tributaria puede exigir al responsable por representación el pago de la deuda sin constatar previamente y mucho menos acreditar que tal deuda exista.

Como ya hemos indicado, no hace falta mayor esfuerzo para comprender que tal situación es inaceptable desde todo punto de vista, pues no puede existir responsabilidad solidaria alguna por el pago de una deuda que se ha extinguido por cualquiera de los medios previstos en la ley (pago, prescripción, confusión, compensación, declaratoria de incobrabilidad). Sin deuda no hay responsabilidad.

Esto no significa que el sujeto activo debe agotar la gestión de cobro contra el deudor principal, para luego dirigirse contra el responsable, pues si así fuera no cabría hablar de responsabilidad *solidaria* sino *subsidiaria*. Lo que se quiere significar es que para poder actuar contra el responsable solidario, debe activarse uno de los presupuestos esenciales de esta responsabilidad que es la *existencia de la deuda*, hecho que, lógicamente, puede ser verificado y acreditado con facilidad por el sujeto activo. La lógica de este aserto es muy simple, nada debe el responsable solidario si la deuda por la cual responde no existe. Por tanto, la Administración Tributaria debe verificar que la deuda tributaria esté insoluta y, con las pruebas legales, pertinentes y conducentes que así lo acrediten, exigir al responsable solidario la satisfacción de la deuda tributaria.

El hecho de que la responsabilidad sea solidaria y que tenga su origen en la ley, no implica en modo alguno que la misma puede subsistir aunque no haya deuda de la cual responder. Por lo tanto, es absolutamente obvio que constituye un presupuesto esencial de la responsabilidad tributaria, en cualquiera de sus manifestaciones, la existencia de una deuda tributaria y en consecuencia, para que pueda exigirse el pago al responsable tributario, el sujeto activo deberá constatar que hay una deuda insoluta, acreditando todos los elementos necesarios para identificación de la misma por el juez.

Luego, corresponderá al responsable tributario alegar y demostrar que la deuda exigida no existe, para lo cual, desde luego, debe ofrecérsele una oportunidad, bien durante el procedimiento administrativo en el cual su responsabilidad haya sido determinada y exigida, bien en el eventual proceso contencioso donde se discuta la legalidad del acto de determinación tributaria o bien en el procedimiento de cobro ejecutivo, una vez que el acto administrativo de determinación tributaria adquiera la condición de título ejecutivo, por ser la deuda correspondiente determinada, líquida y exigible.

La responsabilidad solidaria por representación está indisolublemente ligada a la existencia misma de la *representación* o de la cualidad del sujeto para *administrar, recibir o disponer* de los bienes del contribuyente, en el momento en que ha ocurrido el hecho imponible y en consecuencia nace la obligación tributaria o se ha cometido el ilícito tributario castigado con sanciones pecuniarias.

Así, por ejemplo, la responsabilidad solidaria del mandatario con respecto a las obligaciones tributarias del mandante sólo surge a partir del momento en que se otorga el mandato y subsiste mientras éste se encuentre vigente. Los hechos impositivos o los ilícitos tributarios ocurridos antes o después de este espacio temporal, no vinculan a quien aún no era o ya dejó de ser mandatario del contribuyente. Lo propio ocurre con todos los supuestos de responsabilidad solidaria previstos en el artículo 28 del Código Orgánico Tributario y así ha sido confirmado por la jurisprudencia:

“Observa esta Sala, que a partir del 27 de febrero de 1992 culminó la participación del ciudadano (...) en la Junta Directiva de la contribuyente intimada, sin que conste en actas que posterior a esa fecha haya ejercido algún cargo como “*director, gerente o representante*” para dicha empresa, y visto que los reparos efectuados por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), están referidos a los periodos tributarios coincidentes con los años civiles de 1995, 1996, 1997 y 1998, no puede establecerse responsabilidad solidaria de dicho ciudadano en el pago de los tributos reclamados por el Fisco Nacional.”⁹⁷⁷

Lo anterior revela con meridiana claridad que la responsabilidad tributaria por representación es *solidaria* pero no *automática*. Vale decir, es indispensable demostrar que el presunto responsable estaba dentro de alguno de los supuestos a los que se refiere el artículo 28 del Código Orgánico Tributario en el momento en que ocurrió el hecho imponible o se cometió el ilícito tributario castigado con sanción pecuniaria.

Por vía de consecuencia, es menester que el presunto responsable tenga una oportunidad, en ejercicio de su derecho constitucional a la defensa, para controlar y contradecir las pruebas a partir de las cuales se establece su responsabilidad, lo cual desde luego no puede diferirse al momento del procedimiento de cobro ejecutivo, en el cual no hay una fase cognoscitiva, sino que debe ocurrir desde el mismo momento en que se inicia el procedimiento administrativo de determinación tributaria o en un procedimiento especial destinado a tal efecto.

Por esa razón es que resulta cuando menos preocupante el criterio de la Sala Político- Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de acuerdo con el cual:

“...la solidaridad establece un “*doble vínculo obligacional*” cuyo único objetivo es el pago del tributo; por eso, la exigencia de cumplimiento a cualquiera de ambos sujetos vinculados no amerita sino el puro y simple acaecimiento del hecho imponible y la consecuente *falta* de cumplimiento de la prestación tributaria, sin que la Administración Tributaria deba comprobar a través de un procedimiento administrativo previo a tal exigencia, circunstancias de cualquier otra naturaleza. Al ser así, contrariamente a lo sostenido por el Tribunal *a quo*,

⁹⁷⁷ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00300, 15 de febrero de 2007, caso: *Automotriz Lamax, S.A.*

la determinación de la responsabilidad solidaria del ciudadano (...), no ameritaba la tramitación de un procedimiento administrativo previo, como el establecido en los artículos 47 y siguientes de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, o el procedimiento sumario previsto en los artículos 67 y siguientes del mismo Texto Normativo, pues el deber de pagar la obligación tributaria al Fisco Nacional en virtud de la solidaridad, hace al responsable solidario, de por sí, sujeto pasivo de tal obligación sin necesidad de ningún otro procedimiento previo, ajeno al propio de la determinación tributaria.”⁹⁷⁸

Conforme al criterio de la Sala, puede transcurrir todo el procedimiento de determinación de la obligación tributaria y todo el juicio contencioso tributario, a espaldas de quien en definitiva resultará compelido a pagar la obligación tributaria. La Administración o el Juez, según el caso, sólo decidirán a partir de las pruebas incorporadas al expediente por los funcionarios fiscalizadores y el contribuyente, sin que el responsable por representación pueda probar algo en su favor, entre otras cosas porque es perfectamente posible que ni siquiera se entere de la existencia del asunto que a la postre afectará su patrimonio.

Pero además, el criterio del sentenciador es verdaderamente grave, porque el mismo se produjo en un caso al cual era aplicable el Código Orgánico Tributario de 1994, que regulaba como un presupuesto esencial para el nacimiento de la responsabilidad de los responsables por representación, el que los mismos hubiesen actuado con *dolo o culpa grave*⁹⁷⁹. Por lo tanto, la sentencia analizada estableció la responsabilidad sin siquiera analizar si el presupuesto de la actuación dolosa o culposa del responsable había sido debidamente probado, lo que equivale a decir que la presumió, pero no *juris tantum*, lo cual ya de por sí sería grave, porque implicaba que el responsable tenía que probar que no actuó con dolo o culpa, en franca violación de la presunción de inocencia y de los principios rectores de la carga de la prueba, sino *juris et de jure*, pues al considerar innecesario un procedimiento es evidente que suprimió toda posibilidad al responsable de probar algo en su favor, en manifiesta violación de la garantía del debido proceso, y todas las derivadas de éste, previstas en el artículo 49 de la Constitución.

Desde que se publicó el primer Código Orgánico Tributario venezolano en 1982⁹⁸⁰, la responsabilidad solidaria de los responsables por representación, sólo se activaba cuando éstos hubiesen actuado con *dolo, negligencia o culpa grave* (artículo 26, parágrafo único). El Código de 1992⁹⁸¹, mantuvo la misma regulación, pero refiriéndose solamente -con mayor precisión conceptual- al dolo o la culpa grave,

⁹⁷⁸ Cf. S. TSJ/SPA, No. 00991, 18 de septiembre de 2008, caso: *Supply Svim, C.A.*

⁹⁷⁹ **Artículo 26.** (...) Parágrafo único: “La responsabilidad establecida en este artículo sólo se hará efectiva cuando el responsable hubiese actuado con dolo o culpa grave, y se limitará al valor de los bienes que se administren o dispongan.”. G.O. No. 4.727 Extraordinario del 27.05.1994.

⁹⁸⁰ G.O. No. 2.992 Extraordinario del 03.08.1982

⁹⁸¹ G.O. No. 4.466 Extraordinario del 11.09.1992.

en el entendido que la culpa incluye, naturalmente, la negligencia (artículo 26, párrafo único). Lo propio hizo el Código Orgánico Tributario de 1994⁹⁸² (artículo 26, párrafo único).

Así, bajo este acertado régimen de responsabilidad, la responsabilidad del deudor solidario no era *objetiva*, ni mucho menos consecuencia directa de la firmeza del acto de liquidación tributaria correspondiente al contribuyente. La responsabilidad del representante era *subjetiva* y sólo surgía, como es absolutamente lógico, en virtud de una actuación calificada del deudor solidario, es decir, de un *plus* subjetivo que las normas citadas exigían, adicional a la simple cualidad de tutor, director, gerente, administrador o mandatario del contribuyente; esto es, que la actuación del sujeto en el manejo de los intereses del contribuyente hubiese sido dolosa o culposa y ello hubiese conducido al incumplimiento de obligaciones tributarias o a la comisión de ilícitos tributarios o a ambos.

Así, la responsabilidad solidaria, cuya finalidad es la de garantizar un crédito tributario, se estatúa como una especie de sanción a la conducta del sujeto representante del contribuyente; sanción ésta que recaía sobre su patrimonio, pero limitada al valor de los bienes que hubiese administrado o dispuesto en el ejercicio de su representación. No podía asimilarse entonces esta responsabilidad a la responsabilidad solidaria a que se refiere el Código Civil. Si bien en la teoría general de las obligaciones estaba el origen remoto de esta institución del Derecho tributario, lo cierto es que un traslado no depurado de los principios del Derecho común al Derecho tributario no era posible.

Bajo la vigencia de esas normas, no bastaba con demostrar la condición de responsable y la concomitancia de esa condición con el nacimiento de la obligación tributaria o la ocurrencia del ilícito tributario. Antes bien, era preciso que se demostrase bien que el representante cuya responsabilidad se reclamaba había actuado con la deliberada intención de provocar el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente o la comisión de un ilícito tributario (dolo), o bien que había sido el sujeto más negligente, imprudente o incompetente en la gestión de los negocios de su representado, los cuales había manejado con un grado de descuido tal que lo había conducido a incumplir sus obligaciones tributarias o a cometer infracciones administrativas (culpa grave).

Obviamente, y en perfecta sintonía con la garantía del debido proceso, la demostración de que en el caso en concreto el responsable había actuado con dolo o culpa grave, sólo podía ser establecida a través de un procedimiento administrativo previo, normalmente distinto del procedimiento de determinación tributaria, en el cual se hubiese concedido al sujeto llamado a responder solidariamente la posibilidad de defenderse de la pretensión de la Administración y de alegar causas de inimputabilidad o inculpabilidad, que le eximieren de cualquier responsabilidad por las irregularidades en que hubiese incurrido el contribuyente.

⁹⁸² G.O. No. 4.727 Extraordinario del 27.05.1994.

Además, las citadas normas no hacían referencia a una presunción de dolo o culpa grave, con pleno respeto a la garantía constitucional de la presunción de inocencia, sino a su efectiva existencia, por lo que dicha situación debía estar plenamente comprobada por la Administración antes de requerir la solidaridad pasiva en el pago de la obligación tributaria.⁹⁸³

En efecto, para que operase y se hiciera efectiva dicha responsabilidad no era suficiente un indicio de la existencia del dolo o culpa grave en la conducta del deudor solidario, sino que era necesaria la demostración fehaciente de la intención dañosa, de la imprudencia o negligencia grave del responsable en el manejo de los negocios de su representado. Esto exigía que la Administración llevase a cabo un procedimiento administrativo en el cual demostrase en forma particularizada la conducta imputable y culpable del agente responsable como presupuesto ineludible de su pretendida calificación de deudor solidario.

El Código Orgánico Tributario de 2001, y lo propio hicieron los de 2014 y 2020, se apartaron de esa acertada regulación contenida en los Códigos de 1982, 1992 y 1994 y en franca violación de las garantías constitucionales del debido proceso y la presunción de inocencia, colocándose de espaldas a las regulaciones que sobre la materia existen en la mayoría de las legislaciones tributarias más modernas, estableció un régimen draconiano de *responsabilidad objetiva*, pues suprimió toda mención al dolo o culpa grave en la actuación del responsable por representación como presupuesto de su responsabilidad solidaria.

El sistema de responsabilidad estatuido por los tres Códigos anteriores al de 2014, se encontraba en sintonía con la regulación del asunto en el Derecho Comparado. Así, en la legislación francesa, de acuerdo con el artículo L.267 del Libro de Procedimientos Fiscales⁹⁸⁴, todos los directores de las sociedades civiles o de comercio pueden ser solidariamente responsables con la sociedad, de los impuestos de cualquier naturaleza y de las penalidades fiscales *en caso de maniobras fraudulentas o de inobservancia repetida* de diversas obligaciones fiscales.

Como explica SERLOOTEN: “(...) cuando la recaudación de los impuestos y de las penalidades debidas por una sociedad haya sido imposible por la actuación de

⁹⁸³ Sobre la carga probatoria que recae en la Administración en todos aquellos casos en que se trata de establecer la responsabilidad tributaria de carácter solidario, la doctrina ha establecido con especial tino lo que sigue: “...las actuaciones de comprobación e investigación de los órganos de la Inspección muestran la responsabilidad solidaria de los cotitulares de la comunidad empresarial, la cual, para hacerse efectiva, precisa que los órganos inspectores obtengan los elementos de *prueba* necesarios para acreditar dos datos: el hecho generador de cada obligación de responsabilidad solidaria, es decir, de fianza legal, imputable al responsable; y la liquidación de dicha obligación; y que ambos sean notificados a los responsables solidarios.” CORRAL GUERRERO, L. “La Comunidad de Bienes Empresarial”. *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 249.

⁹⁸⁴ <http://www.legifrance.gouv.fr>

sus dirigentes, la Administración puede, con base en el artículo L.267 del Libro de los Procedimientos Fiscales, concerniente al conjunto de los dirigentes de sociedades, poner en juego su responsabilidad”.⁹⁸⁵

Obsérvese que la responsabilidad de los dirigentes de las empresas sólo puede ser establecida en caso de *maniobras fraudulentas* o de *inobservancia grave y repetida* de diversas obligaciones fiscales de la sociedad. Entonces, para que la responsabilidad de los dirigentes pueda ser puesta en marcha, no son suficientes simples incumplimientos de las obligaciones tributarias, tales como el retraso en la presentación de declaraciones o del pago del impuesto. Pero lo más importante de todo y al margen de las diferencias entre el régimen francés y el nuestro, es que en la legislación francesa, como no podía ser de otra forma, la responsabilidad solidaria del dirigente de la sociedad por las deudas tributarias de ésta no puede ser establecida sino en el marco de un proceso judicial. El procedimiento ante el tribunal es contradictorio y la carga de la prueba corresponde a la Administración Tributaria.⁹⁸⁶

En la legislación española, y de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria, además de que la regla es la responsabilidad tributaria *subsidiaria* y la excepción -que siempre ha de ser expresa- es la solidaria; resulta que dicha responsabilidad toma en cuenta, en todos los casos, el elemento subjetivo en la actuación del responsable y el perjuicio que su conducta causa al sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, debiendo además cumplirse un procedimiento previo para establecer la responsabilidad.⁹⁸⁷

⁹⁸⁵ SERLOOTEN, P. *Droit fiscal des affaires*. Dalloz, Paris, 2008, 7^e édition, p. 370.

⁹⁸⁶ *Idem*, p. 373.

⁹⁸⁷ **Artículo 42.** Responsables solidarios. 1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a.-Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción. b.- Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades. c.- Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta Ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse. Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad. La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta Ley. Lo dispuesto en el pri-

-
- mer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal. 2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía. d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos. 3. Las Leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores. 4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley. **Artículo 43. Responsables subsidiarios.** 1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones. b.- Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago. c.- Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración. d.- Los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta Ley. e.- Los agentes y comisionistas de aduanas, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes. No obstante, esta responsabilidad subsidiaria no alcanzará a la deuda aduanera. f.- Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación. La responsabilidad prevista en el párrafo anterior no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Admi-

En la legislación peruana y de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 del Código Orgánico Tributario⁹⁸⁸, son responsables solidarios por las obligaciones tributarias los representantes legales y los designados por las personas jurídicas, los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica y los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas, sólo cuando por *dolo, negligencia grave o abuso de facultades* se dejen de pagar las deudas tributarias de sus representados. Por mandato expreso del artículo 20, *ejusdem*, para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad y esta resolución es, por supuesto, impugnabile (artículo 20.4 del mismo Código).

nistración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación. La responsabilidad quedará limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado. La Administración tributaria emitirá el certificado a que se refiere este párrafo f, o lo denegará, en el plazo de tres días desde su solicitud por el contratista o subcontratista, debiendo facilitar las copias del certificado que le sean solicitadas. La solicitud del certificado podrá realizarse por el contratista o subcontratista con ocasión de la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a que esté obligado. En este caso, la Administración tributaria emitirá el certificado o lo denegará con arreglo al procedimiento y en los plazos que se determinen reglamentariamente. g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas. h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurran, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial. En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones. 2. Las Leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en el apartado anterior. 3. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria se regirá por lo dispuesto en el artículo 176 de esta Ley. *Vid.* Ley 58/2003 del 17 de diciembre y su modificación por Ley 36/2006, de 29 de noviembre: BOE.es - Documento consolidado BOE-A-2003-23186.

⁹⁸⁸ *Vid.* Decreto Supremo No. 135-99-EF, publicado el 19 de agosto de 1999, consultado en original.

El artículo 21 del Código Tributario uruguayo⁹⁸⁹, dispone que los representantes legales y voluntarios que no procedan con la *debida diligencia* en sus funciones serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que correspondan a sus representados. Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieren actuado con *dolo*.

Conforme al artículo 43 del Código Tributario de El Salvador⁹⁹⁰, los responsables por representación responden solidariamente por las obligaciones tributarias de sus representados, solamente cuando hubieren participado en el hecho que dio lugar a la *evasión* del tributo, limitándose su responsabilidad al valor de los bienes o patrimonios que se administren, y responderán con su patrimonios personales y por la totalidad de la deuda tributaria sólo en el caso de que hubieren actuado con *dolo*, *culpa* o *negligencia grave*.

En la legislación portuguesa y de acuerdo con lo previsto en el artículo 24 de la Ley General Tributaria⁹⁹¹, los administradores, directores y gerentes y otras personas que ejerzan, incluso cuando sea solamente de facto, funciones de administración o de gestión en personas colectivas o entes fiscalmente equiparados, son *subsidiariamente* responsables en relación a éstas, por las deudas tributarias cuyo hecho constitutivo se haya verificado en el periodo de ejercicio de sus cargos o cuyo plazo legal de pago o entrega haya terminado después de éste, cuando, en cualquiera de los dos casos, hubiese sido su *culpa* que el patrimonio de la persona colectiva o el ente fiscalmente equiparado, se tornó insuficiente para su satisfacción.

En la legislación brasilera, de particular interés por las similitudes entre los supuestos de solidaridad previstos en el artículo 134 del Código Tributario Nacional y nuestro artículo 28, la responsabilidad allí establecida es *subsidiaria*, porque sólo se activa si hay imposibilidad de exigencia o cumplimiento de la obligación principal por el contribuyente y además se circunscribe a los actos en los cuales el responsable ha intervenido o a las omisiones de las cuales sea *responsable*.⁹⁹²

Los ejemplos pudieran continuar, pero creemos que los anteriores bastan para dejar en evidencia la contrariedad a las más elementales garantías jurídicas, del sistema de responsabilidad objetiva indiscriminada asumido por el Código Orgánico Tributario venezolano.

Además, la responsabilidad solidaria por representación establecida en el Código Orgánico Tributario -que ya es particularmente grave al ser *solidaria* y no, como debería ser, *subsidiaria*- contempla bajo una misma regulación situaciones tan disímiles como la responsabilidad de los padres, los tutores y los curadores de los incapaces y de herencias yacentes, por una parte, y la de los directores, gerentes,

⁹⁸⁹ Vid. Ley No.14.306, noviembre 1974, consultada en original.

⁹⁹⁰ Vid. Decreto Legislativo No.230 del 14 de diciembre de 2000, consultado en original.

⁹⁹¹ Vid. Lei Geral Tributária, <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>

⁹⁹² Vid. Lei No. 5.172, de 25 de outubro 1966: L5172COMPILADO (planalto.gov.br).

administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida; de los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica y de los mandatarios, por la otra.

En el primer caso, dado el carácter excepcional de la situación, el estrecho vínculo jurídico entre el responsable y el contribuyente y la poca complejidad que normalmente tienen las tareas de administración del padre, el tutor o el curador de los incapaces o de herencias yacentes, pudiera admitirse, no sin reserva, una responsabilidad objetiva, por simple omisión de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Sin embargo, la responsabilidad objetiva es simplemente inaceptable en los otros supuestos. En primer lugar porque se confunden relaciones jurídicas muy diversas donde la vinculación del responsable con el contribuyente puede ser muy variable y donde es preciso, por lo tanto, establecer el grado de participación y la capacidad de decisión del responsable con respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.

Además, es preciso determinar las facultades de administración y disposición, las cuales no son iguales en todos los casos, pudiendo ir desde las más amplias hasta las más simples y restringidas.

Por otro lado, es frecuente que en los casos indicados la relación entre el responsable y el contribuyente nazca de una relación de trabajo en la cual la subordinación y el cumplimiento de órdenes e instrucciones es un elemento crucial que no puede dejarse de lado, pues en ciertas situaciones podría justificar la actuación del responsable y excluir por lo tanto su responsabilidad.

No es poco frecuente que en ciertas sociedades de comercio, en especial aquellas que son subsidiarias de compañías extranjeras, las decisiones vinculadas a la administración o disposición de los bienes de la sociedad que en un momento determinado pueden originar el incumplimiento o el defectuoso cumplimiento de obligaciones o deberes formales tributarios y las consecuentes infracciones administrativas, sean tomadas por cuerpos colegiados o en todo caso sean el resultado de la decisión de varias personas, muchas de las cuales ni siquiera son residentes en el país, siendo el gerente que lleva a cabo la medida en Venezuela, un simple vehículo para materializar una decisión que no ha sido en realidad adoptada ni querida por él. El ejemplo recrea en forma muy gráfica la gravísima injusticia que subyace en la norma que permite afectar el patrimonio personal del responsable, sin considerar su imputabilidad, su actuación intencional o culposa, la presencia de circunstancias eximentes de responsabilidad, entre otras cosas.

Con miras a lo expuesto, resulta inevitable concluir que la responsabilidad solidaria e indiscriminadamente objetiva que establece el artículo 28 del Código Orgánico Tributario, no sólo es injusta, sino resueltamente inconstitucional, por ser categóricamente violatoria de las garantías fundamentales previstas en el artículo 49 de la Constitución, en particular las del derecho al debido proceso, a la notificación y motivación, a la defensa, a la prueba y a la presunción de inocencia.

Como antes expresamos, la responsabilidad prevista en el artículo 28 del Código Orgánico Tributario es *solidaria*, pero no opera de pleno derecho, sino que es preciso satisfacer los presupuestos que antes hemos anotado para que la misa se haga efectiva y la única forma de que ello ocurra, con pleno respeto a los derechos y garantías previstos en la Constitución, es mediante un procedimiento administrativo previo en el que se imponga al responsable de la deuda que se le exige y se le permita alegar y probar todo aquello que convenga a la defensa de sus derechos e intereses.

En este sentido conviene advertir que las Administraciones Tributarias se manifiestan, especialmente en su interrelación con los administrados, a través de actos jurídicos, concretamente mediante actos administrativos que, ordinariamente pero no necesariamente, tienen contenido tributario. La construcción de estos actos debe realizarse respetando un cauce formal en el cual se va conformando la voluntad del órgano. Las formalidades atañedoras al procedimiento constitutivo de los actos de las Administraciones Tributarias están en el Código Orgánico Tributario y, supletoriamente, en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

La existencia de ese cauce formal constituye, sin la menor duda, una garantía para el administrado -derivada de la garantía fundamental del debido proceso- quien no sólo puede participar dentro del mismo aportando los elementos necesarios para la adecuada conformación de la voluntad administrativa, sino que está habilitado para someter a control, gubernativo o judicial, la actividad de la Administración que ha obviado dicho procedimiento o no lo ha seguido en todas sus fases.

Entonces, toda actuación de la Administración que desemboque en un acto de gravamen, ablatorio, sancionatorio o en fin, que de alguna manera afecte los derechos e intereses de una persona, natural o jurídica, estará viciado de nulidad absoluta, de acuerdo con los artículos 270.4 del Código Orgánico Tributario y 19.4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, si prescinde de dicho cauce formal, pues, sin la menor duda, una de las lesiones más graves al derecho a la defensa la constituye la emisión de un acto sin procedimiento.

Trasladando estos principios fundamentales al asunto que nos concierne, es preciso destacar que la responsabilidad a que se refiere el artículo 28 del Código Orgánico Tributario, no se presume y, en consecuencia, debe ser establecida por la Administración Tributaria mediante un procedimiento administrativo que culminará con un acto de igual naturaleza.

La doctrina más autorizada ha señalado que la atribución de responsabilidad requiere siempre un acto declarativo por parte de la Administración que debe ser notificado. La declaración de responsabilidad es una exigencia previa a cualquier reclamación.⁹⁹³

⁹⁹³ GARRET SUCH, J. M. *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*. Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 262.

En la legislación española tanto la responsabilidad tributaria solidaria como la subsidiaria, requieren que se agoten los procedimientos administrativos previos, establecidos en los artículos 175 y 176 de la Ley General Tributaria.⁹⁹⁴

Por su parte, el artículo 267 del Libro de Procedimientos Fiscales francés, dispone que:

“Cuando un dirigente de una sociedad, de una persona moral o de cualquier otra agrupación, sea responsable de maniobras fraudulentas o de la inobservancia grave y repetida de obligaciones fiscales que han hecho imposible la recaudación de impuestos y de penalidades debidas por la sociedad, la persona moral o la agrupación, ese dirigente podrá, si él no ha sido ya obligado al pago de deudas sociales en aplicación de otra disposición, ser declarado solidariamente responsable del pago de estos impuestos y penalidades por el presidente del Tribunal de Gran Instancia. A este fin, el contador público competente citará al dirigente ante el presidente del Tribunal de Gran Instancia del lugar de la sede social (...omissis)”.⁹⁹⁵

Aunque se trata de normas extranjeras, el principio en el que las mismas se inspiran no difiere en nada del que, de acuerdo con el artículo 49 de la Constitución, informa nuestro sistema, irradiándose, sin lugar a dudas, al procedimiento administrativo, esto es, que la defensa es un derecho inviolable en todo estado y grado del proceso.

Un procedimiento previo en el cual se establezca la responsabilidad a que se refiere el artículo 28 del Código Orgánico Tributario, es necesario para determinar, en primer lugar, que el sujeto que se pretende responda por el contribuyente, es uno de aquellos a los que alude alguno de los supuestos del señalado artículo.

Esa condición no puede ser presumida; antes por el contrario, debe ser establecida por la Administración Tributaria y, desde luego, admite prueba contrario, prueba ésta que puede consistir en demostrar que la cualidad atribuida al sujeto cuya responsabilidad se reclama no existe (*V. gr.* Quien se señala como mandatario del contribuyente no lo es ni lo ha sido nunca).

Por otra parte, ese procedimiento es indispensable para precisar que en el momento en que nació la obligación tributaria o la deuda derivada de una sanción pecuniaria impuesta al contribuyente, el supuesto responsable ostentaba alguna de las cualidades a que alude el artículo 28 del Código Orgánico Tributario. Esa situación no puede precisarse solamente con las pruebas incorporadas al expediente por la Administración Tributaria o por el contribuyente, sino que debe existir siempre y en todo caso una oportunidad para que el presunto responsable controle y contradiga dichas pruebas y promueva aquellas que coadyuven en la defensa de sus derechos e intereses.

⁹⁹⁴ *Vid.* BOE.es - Documento consolidado BOE-A-2003-23186

⁹⁹⁵ *Vid.* Livre des Procédures Fiscales. Article L. 267. <http://www.legifrance.gouv.fr>

Adicionalmente y por todos los argumentos que fueron expuestos anteriormente, la responsabilidad de los representantes a que se refiere el artículo 28, del Código Orgánico Tributario, sólo debería operar si éstos han actuado con dolo o culpa. Una actuación de esta naturaleza no puede presumirse; por el contrario, es necesario que la misma haya sido establecida bien por un acto administrativo definitivamente firme, bien por una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada.

Omitir el procedimiento administrativo en el cual se establezcan los presupuestos de la responsabilidad solidaria por representación, supondría una violación flagrante del derecho la defensa y lo que es más grave establecer una presunción *juris et de jure*, lo que trae consigo una violación también a la garantía constitucional de la presunción de inocencia.

Es bueno reconocer que el artículo 28 del Código Orgánico Tributario no dice que para establecer la responsabilidad sea necesario un procedimiento, mas no es posible que el intérprete de la ley tributaria se deje arrastrar por esta grave omisión del legislador y ponga de lado el artículo 49 de la Constitución, entre otras cosas porque todo el sistema que informa el Código debe ser garantista y sugiere sin posibilidad de dudas que la Administración Tributaria debe actuar siempre a través de un procedimiento en el cual el administrado tiene papel protagónico y, en segundo término, porque una interpretación constitucional⁹⁹⁶ del referido artículo 28, exige entender que tal procedimiento es insoslayable en aras de no quebrantar el derecho fundamental a la defensa. Otra conclusión sería una aberrante violación de las garantías formales de los administrados.

Es importante reiterar que el carácter *ex lege* de la responsabilidad solidaria, es decir, el hecho de que ésta derive de la ley no implica que la misma se produzca u opere de pleno derecho, por cuanto como lo recuerda la mejor doctrina “...no es posible la responsabilidad cuando la conducta del hipotético responsable no produce un daño a los intereses de la Hacienda Pública, que sea imputable al mismo.”⁹⁹⁷

Pretender otra cosa, es decir, pensar que esa responsabilidad opera sin que nadie la determine, sin que se pruebe la cualidad del responsable, la coincidencia temporal entre el hecho imponible o el hecho ilícito y la existencia de alguna de las cualidades previstas el artículo 28 del Código Orgánico Tributario y la actuación dolosa o culposa de dicho responsable, es tan absurdo, descabellado y reñido con nuestro sistema tributario, que con base en el mismo podría llegarse a establecer que toda vez que la obligación tributaria es también una obligación *ex lege*, no re-

⁹⁹⁶ “De ello resulta pues, que la Sala al analizar la expresión jurídica legal o sub legal con el Texto Fundamental de acuerdo al principio de supremacía constitucional, debe tener presente que toda manifestación de autoridad del Poder Público debe seguir los imperativos o coordinadas trazadas en la norma fundamental, como un efecto del principio de interpretación conforme a la Constitución y de la funcionalización del Estado a los valores que lo inspiran.” Cf. S. TSJ/SC, 16.11.2010, caso: JOSÉ GUERRA ET ALL.

⁹⁹⁷ LAGO MONTERO, J.M. “Los sujetos pasivos...Cit., p. 95.

quiere de procedimiento alguno para su declaración e imputación a un sujeto concreto, lo cual es absolutamente insostenible ya que en el ordenamiento jurídico venezolano no es posible omitir la determinación de la obligación tributaria, bien a través de la autodeterminación realizada por el sujeto pasivo, sujeta a posterior verificación, o bien a través de la determinación de oficio realizada por el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

El hecho de que sea necesario el procedimiento administrativo de determinación no le roba en modo alguno el carácter *ex lege* a la obligación tributaria, así como tampoco la necesidad de que se sustancie un cauce formal ante la Administración Tributaria para demostrar la condición del responsable por representación, la vigencia de su responsabilidad y su actuación dolosa o gravemente culpable en la gestión de los asuntos de su representado, le quita la naturaleza *ex lege* a la responsabilidad prevista en el artículo 28 del Código Orgánico Tributario.

Autorizada doctrina señala al respecto que “...no debe confundirse el momento en que nace la obligación del responsable con el momento en que dicha obligación es exigible. No cabe duda de que la responsabilidad nace cuando se da el supuesto de hecho previsto en la ley, de modo similar a como sucede con el hecho imponible. Y también aquí, al igual que sucede con el hecho imponible, para que dicha obligación ya nacida sea exigible es necesario que se den ciertas condiciones. De todos es bien sabido que para que la obligación tributaria pueda ser exigida no sólo es necesario que se haya realizado el hecho imponible, sino que además ha de ser liquidada, bien por la propia Administración, caso cada vez menos frecuente, bien por el propio sujeto pasivo, supuesto más general. La circunstancia que, a su vez, debe darse para que la obligación del responsable pueda ser exigible es que se haya dictado por el órgano de recaudación acto administrativo de declaración de responsabilidad solidaria, según dispone el RGR, pero sin olvidar que son dos cuestiones distintas”.⁹⁹⁸

Es importante advertir que este procedimiento no puede ser sustituido por el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, porque el objeto de este último no coincide con el objeto del procedimiento mediante el cual se establecerá la responsabilidad del representante y además se trata de un cauce formal en el cual participa el contribuyente, no el responsable, quien ni siquiera es notificado del inicio de la fiscalización.

La finalidad del procedimiento de determinación es establecer, en cada caso en particular, la configuración del supuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación tributaria, pero no determinar y calificar la existencia de una responsabilidad por representación.

⁹⁹⁸ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. “Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en derecho tributario”. *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 633 y 634.

En conclusión, para hacer efectiva la responsabilidad solidaria de los representantes a que se refiere el artículo 28 del Código Orgánico Tributario es preciso la iniciación de un procedimiento administrativo en el cual se determine la existencia del vínculo entre el contribuyente y el supuesto responsable, vínculo éste que tiene que surgir de alguna de las relaciones establecidas en la señalada norma.

Establecido lo anterior, debe la Administración Tributaria demostrar que al momento de producirse el hecho imponible o el ilícito tributario, el presunto responsable ostentaba efectivamente alguna de las cualidades enumeradas en el artículo 28 del Código.

Luego, y según lo que hemos expuesto más arriba, la Administración Tributaria debe demostrar fehacientemente que ese sujeto responsable ha actuado con dolo o culpa grave en la administración de los bienes de su representado y que esa actuación es la causa del incumplimiento de la obligación tributaria o del ilícito tributario, pues una actuación de ese tipo, como se ha dicho, no es susceptible de ser presumida.

En principio el responsable solidario responde por la totalidad de la deuda del deudor principal. La responsabilidad solidaria en el derecho común convierte al responsable solidario en un deudor principal por el todo. Esta es, precisamente, la peculiaridad de la obligación solidaria frente a las obligaciones conjuntas o mancomunadas en las que existe una pluralidad de sujetos.

En este orden de ideas, el artículo 1221, del Código Civil, define la obligación solidaria en los siguientes términos: “La obligación es solidaria cuando varios deudores están obligados a una misma cosa, de modo que cada uno pueda ser constreñido al pago por la totalidad, y que el pago hecho por uno solo de ellos liberte a los otros, o cuando varios acreedores tienen el derecho de exigir cada uno de ellos el pago total de la acreencia y que el pago hecho a uno solo de ellos liberte al deudor para con todos”. Por eso la doctrina civilista mayoritaria señala como una de las características fundamentales de la solidaridad pasiva, el hecho de que: “El acreedor puede demandar a cualquiera de los deudores por la totalidad de la deuda. El deudor no puede oponerle la división de la misma, pues está obligado por la totalidad.”⁹⁹⁹

En este sentido Díez-PICAZO y GULLÓN señalan: “Por lo que respecta a la solidaridad, es básico el artículo 1.137, a cuyo tenor existirá solidaridad si cualquiera de los acreedores tiene la facultad de exigir al deudor el cumplimiento de la prestación por entero (solidaridad activa), o si cualquiera de los deudores debe realizar esa prestación en su totalidad al acreedor (solidaridad pasiva), o si cualquiera de los acreedores puede exigir la prestación en cuestión a cualquiera de los deudores (solidaridad activa y pasiva, llamada también mixta)”.¹⁰⁰⁰

⁹⁹⁹ MADURO LUYANDO, E. *Curso de obligaciones derecho civil III*. UCAB, Caracas, 1999, p. 264.

¹⁰⁰⁰ DIEZ-PICAZO, L. - GULLÓN, A. *Sistema de Derecho Civil*. Tecnos, Madrid, 1995, p. 136.

Ahora bien, en el ámbito tributario la situación es distinta, pues como se desprende con claridad del párrafo primero del artículo 28 del Código Orgánico Tributario, la responsabilidad se limita al valor de los bienes que los responsables reciban, administren o dispongan. Vale decir, no es el monto de la deuda tributaria (derivada de tributos, intereses o sanciones pecuniarias) lo que establece el límite *cuantitativo* de la responsabilidad, sino el valor de los bienes recibidos por el responsable, sobre los cuales ejerce facultades de administración o sobre los que tiene poder de disposición.

El establecimiento del límite cuantitativo de la responsabilidad por representación pudiera ser relativamente sencillo de establecer en el caso de las deudas tributarias que surgen en el supuesto de incapaces y herencias yacentes, pues se circunscribe al valor de los bienes que los padres, tutores o curadores reciben, administran o disponen. Lo propio ocurre en el caso de los mandatarios con respecto de los bienes que administren o dispongan; o de los síndicos o liquidadores de las quiebras, por lo que constituye el activo de la sociedad fallida; los liquidadores de las sociedades, por lo que respecta al activo social de la sociedad liquidada; los administradores judiciales o particulares de las sucesiones en cuanto atañe al acervo hereditario; y los socios o accionistas de las sociedades liquidadas, por lo que se refiere a su cuota parte del activo social.

Sin embargo, el límite cuantitativo se desdibuja peligrosamente en el supuesto más frecuente e importante de todos que es el de los *directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida*; de los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica y de los interventores de sociedades y asociaciones, pues como es fácil advertir, en estos casos es bastante complejo establecer cuáles son los bienes que administran o de los cuales pueden disponer estos responsables por representación y cuál es su valor.

Por otra parte, comprometer el patrimonio personal de un gerente o el administrador de una sociedad, por las deudas tributarias contraídas y no satisfechas por la empresa en uno o varios ejercicios fiscales, sin más limitaciones que el valor de los bienes administrados o de los cuales puede eventualmente disponer dicho gerente o administrador, puede convertirse en una medida a través de la cual se prive al responsable tributario por representación de la totalidad de su patrimonio, lo cual, desde luego, es inadmisibles y está expresamente prohibido por el artículo 317 de la Constitución, pues en este caso el tributo terminaría teniendo un *efecto confiscatorio*.

Esa es una de las razones fundamentales por las cuales la responsabilidad tributaria por representación debería tener un régimen jurídico diferenciado, que estableciera presupuestos y límites cualitativos y cuantitativos especiales en cada caso, para atender a las peculiaridades propias de cada relación jurídica.

La ocurrencia de cualquiera de los supuestos de extinción de la obligación tributaria establecidos en el artículo 39 del Código Orgánico Tributario, a saber, el pago, la compensación, la confusión, la remisión, y la declaratoria de incobrabili-

dad, beneficia tanto al contribuyente como al responsable por representación. La regulación de cada uno de esos supuestos es la misma en el caso del contribuyente o del responsable, atendiendo al principio de que este último es un deudor solidario que se encuentra *junto al contribuyente*.

Lo propio ocurre en el caso de la prescripción establecida en los artículos 55 y siguientes, *ejusdem*, que una vez consumada extingue la deuda tanto para el contribuyente como para el responsable. Asimismo, los actos de interrupción o suspensión de la prescripción con respecto al contribuyente o al responsable, surten efecto para ambos deudores. Sobre este particular la doctrina ha señalado: “Dado que la obligación del responsable es, como ya hemos señalado, dependiente y accesoria de la obligación principal, la prescripción de ésta sea como consecuencia del no ejercicio del derecho a liquidar o de no llevar a cabo las actuaciones recaudatorias, determinará la extinción de la obligación del responsable tanto solidario como subsidiario. En lo que a la comunicación de los efectos interruptivos se refiere, resulta evidente que la interrupción de la prescripción frente al deudor principal determinará asimismo la interrupción de la prescripción para el responsable solidario.”¹⁰⁰¹

Como en el derecho común, en el caso de la responsabilidad tributaria el responsable tiene derecho, de acuerdo con el artículo 26 del Código Orgánico Tributario, a reclamar al contribuyente lo que hubiere pagado por él. La acción de regreso en este caso es una acción de naturaleza *civil* que debe tramitarse a través del juicio ordinario, regulado en el Código de Procedimiento Civil y que desde luego no es competencia del juez contencioso tributario.

La impugnación del acto administrativo de determinación tributaria o a través del cual se impongan sanciones por la comisión de ilícitos tributarios, y su eventual nulidad total o parcial, sea ésta declarada por la propia Administración o por el juez contencioso tributario, tendrá efectos tanto para el contribuyente como para el responsable, sea que la impugnación haya sido efectuada por uno u otro.

Ahora bien, la nulidad del acto administrativo que establezca la responsabilidad por representación, basada en la inexistencia de la cualidad de representante, en la falta de coincidencia temporal entre la cualidad de responsable por representación y el nacimiento de la obligación tributaria o la comisión del ilícito tributario, o en la inexistencia de dolo o culpa grave en la actuación del responsable, no afecta la validez del acto administrativo de determinación tributaria o que imponga sanciones por ilícitos tributarios.

Un aspecto en torno al cual al cual pudieran surgir importantes discusiones, tiene que ver con la suerte del acto administrativo de determinación tributaria o de imposición de sanciones por ilícitos tributarios, que ha devenido firme por falta de impugnación en el plazo legalmente establecido. No hay duda de que este acto se

¹⁰⁰¹ LÓPEZ DÍAZ, A. “Pluralidad de sujetos obligados y prescripción de la obligación tributaria”. *Sujetos pasivos y responsables tributarios. XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 462.

convierte en título ejecutivo con respecto al contribuyente que, habiendo sido notificado del mismo, no ejerció oportunamente el recurso jerárquico o la acción contencioso-tributaria. La pregunta es si esa firmeza tiene efectos con respecto al responsable tributario.

Si el responsable tributario fue notificado del acto administrativo y no lo impugnó, no hay duda de que el mismo se convertiría en firme con respecto a él, ostentando entonces la cualidad de título ejecutivo. Pero si el responsable nunca fue notificado del acto administrativo de determinación tributaria, de modo que no pudo impugnarlo oportunamente, resulta que dicho acto no tiene eficacia con respecto a él, en los términos previstos en los artículos 171 y 177 del Código Orgánico Tributario y 73 y 74 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en razón de lo cual dicho acto no tiene con respecto al responsable el carácter de título ejecutivo, indispensable para el inicio del procedimiento administrativo de cobro ejecutivo en su contra.

En este caso, el acto debe ser notificado al responsable para que tenga eficacia contra el mismo y a partir de allí podrá éste impugnarlo dentro de los plazos legalmente establecidos, bien para discutir los presupuestos legales de la responsabilidad o bien para cuestionar la validez misma del acto administrativo de determinación tributaria o de imposición de sanciones por ilícitos tributarios, aun cuando dicho acto haya devenido firme con respecto al contribuyente. Como ya hemos señalado *supra*, este no es el criterio de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, la cual considera que no es necesaria la apertura de procedimiento administrativo alguno para hacer efectiva la responsabilidad, donde entre otras cosas se confunde la solidaridad con la necesidad de demostrar la existencia misma de la responsabilidad.¹⁰⁰² En nuestro criterio, una interpretación como la de la Sala pone de lado el artículo 49 de la Constitución, los artículos 171 y 177 del Código Orgánico Tributario, y 73 y 74 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

(iii) Responsables adquirentes de fondos de comercio

De acuerdo con el artículo 29 del Código Orgánico Tributario, son responsables solidarios los adquirentes de fondos de comercio, así como los adquirentes del activo y del pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella.

Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que se adquieran, a menos que el adquirente hubiere actuado con dolo o culpa grave. Durante el lapso de un (1) año contado a partir de comunicada la operación a la Administración Tributaria respectiva, ésta puede requerir el pago de las cantidades por concepto de tributos, multas y accesorios determinados, o solicitar la constitución de garantías respecto de las cantidades en proceso de fiscalización y determinación.

¹⁰⁰² Cf. S. TSJ/SPA, No. 00991, 18 de septiembre de 2008, caso: *Supply Svim, C.A.*

La responsabilidad aquí prevista está en sintonía con el régimen establecido en los artículos 151 y 152 del Código de Comercio para el caso de la enajenación de los fondos de comercio o de parte o la totalidad del activo y pasivo de las sociedades de comercio, cuando ésta hace cesar los negocios del enajenante, de acuerdo con el cual el enajenante y el adquirente son solidariamente responsables frente a los acreedores del primero, para que éstos no vean frustrada la posibilidad de cobrar sus acreencias como producto de la operación de venta.

Como comentario de *lege ferenda* pensamos que sería muy conveniente adoptar en este caso una regulación similar a la española, en la cual se establece que: “El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitará en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.”¹⁰⁰³

e) *El recargo del 10%: Una sanción indirecta e inconstitucional*

El artículo 226 del Código Orgánico Tributario dispone que el inicio del procedimiento de cobro ejecutivo genera de pleno derecho el pago de un recargo equivalente al diez por ciento (10%) de las cantidades adeudadas por concepto de tributos, multas e intereses, con inclusión de los intereses moratorios que se generen durante el procedimiento de cobro ejecutivo. Esta disposición es inconstitucional porque supone la creación de una sanción indirecta sin que existe infracción alguna y en flagrante violación del debido proceso, del derecho a la defensa y de la presunción de inocencia.

El carácter punitivo del supuesto “recargo” es evidente, puesto que el mismo podría justificarse y tener esa cualidad, en aquellos casos en los cuales existe una deuda determinada, líquida y exigible, establecida en un acto definitivamente firme, que no ha sido satisfecha voluntariamente por el deudor sin justificación alguna, lo cual ha obligado a la Administración a iniciar un innecesario procedimiento de cobro.

Pero este recargo no tiene la más mínima justificación cuando la Administración Tributaria inicia un procedimiento de ejecución forzosa con respecto a un acto administrativo que ha sido impugnado en vía administrativa o judicial y que, por esa misma razón, no tiene por objeto una deuda exigible, desde que el acto respecti-

¹⁰⁰³ Vid. Artículo 175.2 de la Ley General Tributaria: BOE.es - Documento consolidado BOE-A-2003-23186

vo podría ser anulado. Si la Administración Tributaria decide iniciar el procedimiento de cobro con respecto a un acto que podría ser anulado, no puede aplicar una sanción indirecta al sujeto pasivo que no ha satisfecho la obligación tributaria, precisamente porque considera que la misma no existe o al menos no existe en la cuantía pretendida por el ente exactor.

La sanción indirecta castiga al sujeto pasivo por negarse a pagar una obligación por tributos, sanciones e intereses que *no reconoce*. Esta sanción se impone además sin cumplir con el debido proceso y sin respetar la presunción de inocencia, por lo que no cabe la menor duda de que es contraria a la Constitución.

f) *Limitaciones cuantitativas y cualitativas del embargo*

Los bienes y derechos embargados por la Administración Tributaria no pueden exceder del doble de las cantidades adeudadas, incluyendo el recargo del diez por ciento (10%) a que se refiere el artículo 226 del Código Orgánico Tributario. La selección de los bienes y derechos que serán objeto de embargo, presupone la determinación del valor de mercado de dichos bienes y derechos, el cual es establecido por los funcionarios autorizados para practicar la medida ejecutiva; pero como hemos afirmado antes, este valor puede ser discutido por el sujeto embargado, puesto que aun cuando la valoración envuelve siempre una apreciación subjetiva y por ende está sujeta al juicio del funcionario, debe mantener la debida proporcionalidad y adecuación con el supuesto de hecho y con los fines de la norma, y cumplir los trámites, requisitos y formalidades necesarios para su validez y eficacia, por mandato del artículo 12 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

De este modo, el funcionario no puede atribuir *cualquier valor* a los bienes y derechos, sino que tiene que justificar el *valor de mercado* que les ha asignado y en caso de objeciones del sujeto embargado, debe atender esas observaciones y tomar una decisión circunstanciada al respecto.

En cuanto a las limitaciones cualitativas, la norma dispone que el embargo procede contra todos los bienes y derechos del deudor, salvo aquellos que sean considerados inejecutables de conformidad con la ley y a los cuales ya nos hemos referido precedentemente. Esta previsión también requiere una matización.

La Administración Tributaria no puede imponer una medida de embargo ejecutivo que suponga la paralización o un daño irreparable para la actividad económica del sujeto embargado, si existen alternativas que permiten la satisfacción del crédito tributario sin generar un daño patrimonial innecesario, anormal y especial. La medida debe ser proporcional y adecuada, y no ocasionar quebrantos excesivos o injustificados.

Los perjuicios anormales y especiales que se causen, podrán ser objeto de una acción por responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria, según será analizado más adelante.

En sintonía con lo anterior, el artículo 231 del Código Orgánico Tributario establece que cuando la deuda tributaria estuviere garantizada debe procederse en primer lugar a ejecutar la garantía. Esta previsión tiene sentido no sólo porque la vocación de la garantía es precisamente ser objeto de ejecución cuando ello sea

necesario, sino porque el embargo ejecutivo es una *medida extrema* que conduce a la desposesión de bienes y derechos, por lo que sólo debe acudir a la misma cuando no existe ninguna otra alternativa para satisfacer la deuda insoluta.

Cuando la garantía es insuficiente para cubrir la deuda o cuando el obligado lo solicite, la Administración Tributaria puede optar por el embargo de otros bienes o derechos. En estos casos, la garantía prestada queda sin efecto en la parte asegurada por el embargo.

g) *Embargo y ejecución sine die: Otra previsión inconstitucional*

El artículo 236 del Código Orgánico Tributario, dispone que la inactividad en la ejecución de los bienes embargados por parte de la Administración Tributaria no conlleva su liberación, ni la culminación del procedimiento de ejecución.

Esta previsión es inconstitucional porque supone una desposesión de bienes y derechos sin una decisión formal que la sustente. Además, hay violación del debido proceso porque una medida de embargo ejecutivo no puede acordarse de manera indefinida (*sine die*), precisamente porque su carácter es *ejecutivo*, lo que quiere decir que está ordenada a forzar el pago de la obligación o a obtener un cumplimiento equivalente a través del remate de los bienes del deudor que han sido embargados; un proceso de esa naturaleza debe ser breve y sumario, no puede permanecer abierto *ad infinitum*.

Asimismo, esta regulación viola la garantía de la seguridad jurídica (artículo 299 de la Constitución) y varios de los principios constitucionales y legales que gobiernan la actuación de la Administración Pública, a saber, los de economía, eficacia, celeridad, oportunidad y buena fe, de acuerdo con los artículos 141 de la Constitución, 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública y 30 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Finalmente, la regulación transgrede el derecho de los sujetos pasivos a la terminación, normal o anormal, de los procedimientos administrativos, los cuales no pueden permanecer abiertos indefinidamente creando desasosiego, inestabilidad e incertidumbre en las personas.

Ni el procedimiento de cobro ejecutivo ni la medida de embargo que éste comporta, puede prolongarse indefinidamente sin llegar a una conclusión dentro de lapsos razonables, sobre todo tomando en cuenta las graves consecuencias que comporta una ejecución forzosa y los ingentes daños que pueden derivarse del mantenimiento prolongado de una privación forzada de bienes y derechos. Esa es la razón por la cual, en el derecho común, el artículo 547 del Código de Procedimiento Civil prevé que, si después de practicado el embargo transcurrieren más de tres meses sin que el ejecutante impulse la ejecución, quedan libres los bienes embargados. Esa es la misma situación que debería producirse en el ámbito tributario, pues nada justifica que la Administración tributaria abra ella misma el procedimiento ejecutivo de cobro, embargue los bienes y no termine el procedimiento en un plazo razonable.

Además, es importante advertir que la extensión imprecisa del procedimiento ejecutivo y del embargo correspondiente, en aquellos casos donde la deuda tributaria es determinada, líquida y exigible, porque el acto que la documenta ha devenido definitivamente firme o su validez ha sido confirmada por sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, implica un daño para el patrimonio público que compromete la responsabilidad civil, administrativa y penal de los funcionarios de la Administración Tributaria responsables del embargo (*Vid.* artículo 55 de la Ley contra la Corrupción¹⁰⁰⁴).

h) *Medidas complementarias y notificaciones a organismos competentes*

En aquellos supuestos donde no se pueden ubicar bienes y derechos del ejecutado o si los bienes ubicados son insuficientes, la Administración Tributaria puede dictar medida general de prohibición de enajenar y gravar, así como medida de prohibición de movilizar cuentas bancarias, que se van a mantener vigentes hasta que se extinga la deuda o se identifiquen bienes suficientes.

Como es natural la medida de prohibición de enajenar y gravar debe ser notificada por la Administración Tributaria a los Registros y Notarías, y la de inmovilización de cuentas bancarias al ente supervisor del sector bancario, para que adopten las previsiones correspondientes. Los registradores y notarios son responsables de los daños y perjuicios que se causen por el incumplimiento de la medida dictada por la Administración Tributaria.

Si la medida de embargo recae sobre bienes inmuebles o derechos que recaigan sobre éstos, la Administración Tributaria debe notificar al Registrador del lugar donde esté situado el inmueble, indicando sus linderos y demás circunstancias que lo identifiquen.

i) *Depósito de los bienes embargados*

De acuerdo con el artículo 232 del Código Orgánico Tributario, una vez que la Administración Tributaria ha ordenado el embargo, se va a constituir en depositaria de los bienes o va a designar como tal al mismo deudor o a personas legalmente autorizadas para tal fin. Si no hay personas legalmente autorizadas en el lugar en que estén situados los bienes o si éstas no pueden concurrir al sitio del embargo, la Administración Tributaria puede confiar temporalmente el depósito a personas distintas de las mencionadas en el encabezamiento de este artículo.

El depositario tiene diferentes obligaciones, según el carácter de la persona que asume este rol. Es decir, a los depositarios autorizados por la ley conciernen todas las obligaciones que vamos a mencionar de seguidas, mientras que sólo algunas de ellas son comunes quien quiera que sea el depositario. Las obligaciones de los depositarios autorizados en los casos de embargos judiciales, son: (i) recibir el bien por inventario, y cuidarlo como un buen padre de familia; (ii) tener los bienes a disposición del Tribunal, y devolverlos cuando se le requiera para ello; (iii) hacer

¹⁰⁰⁴ G.O. No. 6.155 Extraordinario del 19 de noviembre de 2014

los gastos necesarios para la conservación de la cosa, y la recolección, beneficio y realización de los frutos; (iv) no servirse de la cosa embargada sin el consentimiento expreso de las partes; ni arrendarla, ni darla en préstamo; ni empeñarla; ni empeñar sus frutos sino con autorización expresa del Tribunal, que no se acordará sin dejar transcurrir tres días desde la fecha de la solicitud, a fin de que las partes puedan exponer lo que crean conveniente al respecto; (v) ejercer las acciones necesarias para recuperar las cosas cuando ha sido desposeído de ellas; (vi) presentar la cuenta de su gestión dentro de los cinco días siguientes al remate judicial, o dentro del plazo que le fije el Juez. Si la cuenta no fuere presentada dentro de dicho lapso el Depositario sufrirá la pérdida de su derecho a cobrar emolumentos. Deberá también presentar estados de cuenta mensuales; (vii) las demás que le señalen las leyes.

Si la Administración Tributaria asume el rol de depositaria: (i) debe identificar los bienes que recibe en depósito como consecuencia de la medida de embargo y tomar todas las precauciones necesarias para su conservación, como lo haría un buen padre de familia; (ii) recolectar y resguardar los frutos que produzcan los bienes y derechos embargados y entregarlos a su propietario de acuerdo con la ley; (iii) no servirse de la cosa embargada, ni arrendarla, ni empeñarla, ni darla en préstamo, ni empeñar sus frutos; (iv) ejercer las acciones necesarias para recuperar los bienes cuando haya sido desposeída de los mismos.

Si la Administración Tributaria acuerda que los bienes permanezcan en manos del propietario embargado, sus obligaciones son las siguientes: (i) cuidar y conservar los bienes como un buen padre de familia; (ii) tener los bienes a disposición de la Administración Tributaria y devolverlos cuando se le requiera para ello; (iii) hacer los gastos necesarios para la conservación de la cosa, y la recolección, beneficio y realización de los frutos; (iv) no servirse de la cosa embargada; ni arrendarla, ni darla en préstamo; ni empeñarla; ni empeñar sus frutos sino con autorización expresa de la Administración Tributaria; (v) ejercer las acciones necesarias para recuperar las cosas cuando ha sido desposeído de ellas.

j) *El embargo de bienes corruptibles*

De acuerdo con el artículo 233 del Código Orgánico Tributario, cuando dentro de los bienes embargados hay bienes corruptibles o perecederos, la Administración Tributaria va a ordenar su venta, previa una estimación sumaria de su valor.

Como es natural, tanto el procedimiento de valoración de los bienes como el remate de los mismos, es extremadamente sumario, para evitar la pérdida total de estos. Lo anterior significa que en la ejecución de este procedimiento se pueden cometer errores que son irreparables, si los bienes no son valorados de acuerdo con su real valor en el mercado, o si el procedimiento toma tanto tiempo que los mismos se deterioran al punto de hacerse inservibles. Como ocurre en el derecho común (artículo 564 del Código de Procedimiento Civil), la Administración Tributaria es *responsable patrimonialmente* por los daños anormales y especiales causados si ha utilizado esta norma excepcional sin justificación alguna o si ha dejado de hacerlo cuando ello era necesario.

Dentro de un procedimiento como éste, el ejecutado no tiene una oportunidad para objetar el valor asignado a los bienes y en general no hay tiempo suficiente para obtener la mejor oferta por los mismos. Es evidente que esta situación no puede corregirse porque está vinculada a la naturaleza misma de los bienes objeto de ejecución y por eso es que no dudamos en afirmar que este tipo de embargos ejecutivos sobre bienes perecederos o corruptibles, deben ser *absolutamente* excepcionales, para evitar las consecuencias negativas que pueden provocar tanto para el sujeto pasivo que es parte del procedimiento, como para la Administración Tributaria.

La venta va a ser anunciada en la página Web de la Administración Tributaria y puede prescindirse de la publicación del cartel, en los casos en que el temor de la corrupción de los bienes sea de tal naturaleza que haga necesaria dicha omisión. Los bienes van a ser adjudicados a quien ofrezca el mayor precio de contado por encima del precio fijado y el producto de la venta debe ser depositado en una institución bancaria y se destinará, a los fines de la ejecución o a su devolución según corresponda.

k) *Avalúo y Remate*

Los bienes y derechos objeto de la medida de embargo ejecutivo adoptada por la Administración Tributaria, deben ser objeto de avalúo antes de proceder a su posterior adjudicación en subasta pública. El avalúo previo de los bienes y derechos es un requisito de validez del remate, de modo que éste es absolutamente nulo sin la realización de aquél según las reglas establecidas en el Código Orgánico Tributario.

El artículo 235 del Código Orgánico Tributario dispone que la Administración Tributaria va a designar un funcionario experto, para que en un plazo no de mayor de quince (15) días hábiles contados a partir de la fecha de su designación, lleva a cabo el avalúo de los bienes.

Esta norma plantea algunas interrogantes pues la referencia a un *funcionario* pone en evidencia que el *experto* que realizará el avalúo de los bienes no es un tercero *imparcial*, sino una persona que presta servicios en la Administración Tributaria bajo un régimen estatutario o funcional y que, por lo tanto, está sometido a una relación de jerarquía, subordinación y disciplina que lo obliga a recibir y acatar instrucciones. El experto entonces no tiene libertad y autonomía para la valoración objetiva de los bienes, sino que debe adecuarse a las instrucciones que ha recibido. Desde la perspectiva del ejecutado, el procedimiento administrativo de ejecución no satisface, al menos en la regulación legal, su derecho a obtener una valoración objetiva y justa de los bienes y derechos de los cuales será privado.

Tal vez con el propósito de corregir las iniquidades que pueden producirse en estos procedimientos, el Código Orgánico Tributario en su artículo 235, establece que el deudor podrá solicitar un nuevo avalúo, en cuyo caso se designará un experto de mutuo acuerdo entre el ejecutado y la Administración Tributaria, debiendo el “deudor” soportar los costos del nuevo avalúo. No dice la norma qué pasa cuando no es posible llegar a un acuerdo sobre el nuevo experto que practicará el segundo avalúo, lo que podría dar lugar a la paralización del procedimiento ejecutivo. Una solución muy simple y eficaz sería solicitar el juez contencioso-tributario compe-

tente por el territorio que haga la designación, en ejercicio de la *jurisdicción voluntaria* conforme a los artículos 895 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.

Otro aspecto importante es que quien realiza el avalúo debe ser un *experto*; es decir, no basta con que sea un funcionario de la Administración Tributaria, sino que debe tratarse de una persona que tenga la calificación profesional o técnica necesaria para estimar correctamente el valor de los bienes y derechos que serán objeto de remate.

Esta cualidad debe ser motivada y acreditada por la Administración Tributaria, precisamente porque la norma indica que debe tratarse de un *experto*, y esa condición puede ser, como es lógico, objetada por el sujeto pasivo ejecutado. A este respecto el derecho común prevé que para ser perito evaluador 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* y que si hubiese cosa de especie y naturaleza diferentes deben hacerse tantos peritajes como sean necesarios, determinando el Tribunal los que deban ejecutarse separadamente (artículo 556 del Código de Procedimiento Civil), porque, huelga decirlo, un solo experto no está calificado para valorar una maquinaria industrial especializada y al mismo tiempo una obra de arte, una joya o inmueble.

En aquellos casos en los que el avalúo de los bienes y derechos se haya podido realizar sin tropiezos y una vez que el dictamen respectivo sea consignado en el expediente administrativo de la ejecución, debe procederse, de acuerdo con el artículo 237 del Código Orgánico Tributario, al remate a la publicación de un único cartel de remate en la página Web de la Administración Tributaria, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la indicada consignación. Este cartel debe incorporarse en el expediente respectivo, y es preciso que contenga la siguiente información: (i) identificación del deudor; (ii) identificación de los bienes objeto del remate; (iii) certificación de gravámenes, cuando se trate de bienes inmuebles; (iv) el avalúo de los bienes; (v) base mínima para la aceptación de posturas, la cual no puede ser inferior a la mitad del avalúo; (vi) lugar, día y hora del remate.

Esta regulación amerita algunos comentarios puesto que nos parece muy deficiente de cara al respeto de los derechos e intereses del ejecutado. En primer lugar, no debe perderse de vista que la ejecución forzosa de bienes y derechos es una medida de mucha gravedad, cuyos efectos perjudiciales pueden incluso trascender la desapropiación, que ya de por sí causa gran quebranto. Es por esa razón que en el derecho común los procedimientos de remate tienen formalidades muy estrictas y una de ellas, de especial trascendencia, es la *publicidad* de la subasta de los bienes y derechos. Esto es así no sólo para lograr el éxito de la subasta y la obtención del mejor precio posible por los bienes rematados, sino también para resguardar los derechos de *terceros* que pueden resultar afectados por esta medida.

El Código de Procedimiento Civil establece al respecto que el remate de los bienes muebles debe anunciarse en tres distintas ocasiones, de tres en tres días, mediante carteles publicados 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 y

que 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 551). En el caso de los bienes inmuebles, dispone que el remate debe anunciarse en tres distintas ocasiones, de diez en diez días, mediante carteles que se publicarán en la misma forma antes mencionada (artículo 552). Sólo excepcionalmente pueden las partes acordar que se publique un solo cartel de remate siempre que no haya terceros interesados que puedan perjudicarse con la supresión, de modo que si se presenta algún tercero impugnando el acuerdo de las partes, y acredita su interés ante el Juez, se deja sin efecto el acuerdo y deben hacerse todas las publicaciones previstas en la norma (artículo 554).

Este ha debido ser la regulación establecida en el Código Orgánico Tributario, en especial porque estamos en un procedimiento donde la Administración es juez y parte interesada y por ello es muy importante que su actuación sea lo más objetiva, imparcial y equilibrada posible.

Una vez que los bienes y derechos hayan sido valorados, se haya consignado en el expediente el dictamen respectivo, se haya publicado el cartel de remate y no haya habido objeciones del ejecutado o de terceros, debe procederse en el día, lugar y hora señalados en el referido cartel, a la venta de los bienes o derechos en *pública subasta*. Dado que el Código Orgánico Tributario no contiene regulación especial sobre el acto de remate, deben aplicarse supletoriamente las reglas previstas en el derecho común, específicamente en los artículos 565 y 566 del Código de Procedimiento Civil.

Si efectuado el remate no se cubre el monto adeudado, la Administración Tributaria puede ordenar en ese mismo acto embargos complementarios hasta cubrir la totalidad de la deuda.

El bien o derecho se va a adjudicar al postor que ofrezca la mayor cantidad de contado por encima de la base mínima. El producto de la venta será depositado en una cuenta a nombre de la Oficina Nacional del Tesoro, a los fines de su devolución o cancelación de las acreencias, según corresponda.

En el caso de que el acto de remate se considere desierto, el bien se adjudicará en ese mismo acto a la Administración Tributaria, la cual dispondrá del bien para asegurar el crédito a favor de la República y si el valor fuere más alto, pasará al organismo encargado de los bienes públicos.

De llegar a concurrir el cobro ejecutivo en varias administraciones tributarias, tendrá prevalencia la medida decretada por la Administración Tributaria Nacional gestionada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria SENIAT.

4. *A modo de conclusión*

No cabe la menor duda que la transformación del proceso ejecutivo fiscal que existió hasta la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014, en un procedimiento administrativo de cobro ejecutivo, es una *lamentable involución* tanto para los derechos y garantías de los sujetos pasivos de la imposición, como desde la

perspectiva de la ejecución de los actos de la Administración Tributaria, que ha demostrado con creces no contar ni con la capacidad, ni con la experiencia, ni con los medios adecuados para cumplir satisfactoriamente esta tarea, que los tribunales civiles en su momento y luego los contencioso tributarios, ejecutaban perfectamente bien.

En este punto en particular, una reforma como la operada en 2014, no sólo era innecesaria, sino además completamente injustificada, porque nunca tuvo dificultades la Administración Tributaria para ejecutar forzosamente sus actos y obtener la satisfacción oportuna y completa de sus acreencias. La nueva regulación, en cambio, ha demostrado ser un completo y rotundo fracaso, que no sirve sino para fomentar la arbitrariedad, el uso extorsivo de las potestades tributarias y la corrupción administrativa. Este es uno de los casos paradigmáticos donde debió aplicarse con todo rigor la regla de que *aquello que funciona bien no debe cambiarse*.

Se impone entonces el regreso a una regulación equilibrada, racional y eficaz como la que existió desde el primer Código Orgánico Tributario de 1982, hasta la infortunada reforma de 2014. Paradójicamente, el mayor beneficio de ese regreso a regulaciones abandonadas sin razón alguna será para la recaudación tributaria, que por mandato del artículo 316 de la Constitución, debe ser *eficiente*. Abultar las tareas de la Administración Tributaria, distrayéndola de sus cometidos fundamentales, para que se ocupe de asuntos para los cuales ya existen órganos especializados el seno del poder judicial, con dilatada experiencia, no es propio de una gestión tributaria eficiente y eso es lo que ha demostrado la práctica.

SÉPTIMA PARTE

LAS MEDIDAS CAUTELARES TRIBUTARIAS

Desde el primer Código Orgánico Tributario sancionado en 1982, hasta la desafortunada reforma ocurrida en el año 2014, la Administración Tributaria podía dirigirse ante el juez contencioso tributario para solicitar el decreto de medidas cautelares, con el propósito de proteger los créditos tributarios en riesgo de no ser satisfechos. Se iniciaban así procesos cautelares *autónomos* que no estaban vinculados ni subordinados a un proceso contencioso tributario principal, por lo cual no se trataba de medidas instrumentales, sino que eran un fin en sí mismas.¹⁰⁰⁵

Esta regulación ha cambiado a partir de 2014, y los procesos cautelares autónomos han sido transformados en procedimientos administrativos cautelares, donde es la propia Administración Tributaria la que acuerda y aplica la providencia cautelar.

¹⁰⁰⁵ La consagración de estas providencias no sería nada extraordinario, si no fuera por el singular hecho de que ellas no estaban vinculadas, necesariamente, a un proceso principal de conocimiento, es decir, a un juicio en el cual se discutiese el derecho de la Administración Tributaria de percibir o no el crédito. Por el contrario, la solicitud, decreto, oposición y ratificación o revocatoria, de las providencias cautelares, se sustanciaba a través de un proceso autónomo, sumarísimo y contradictorio, sin relación alguna con un proceso contencioso tributario de nulidad o de otra índole, salvo algunas excepciones. Por mucho tiempo, estos peculiares procesos pasaron inadvertidos para la doctrina. Haciendo una comparación con sistemas extranjeros, en particular con los procesos de *référé* franceses, un autor patrio señalaba que: “sería deseable -aunque para esto parece necesaria una intervención legislativa- la instauración de procedimientos autónomos preventivos o de urgencia, los cuales pudieran utilizarse aun antes de que formalmente exista un procedimiento contencioso administrativo principal instaurado, tal como ocurre en algunos de los *référés* franceses.” (ORTIZ ÁLVAREZ, L. *Jurisprudencia de medidas cautelares en el contencioso administrativo (1980-1994)*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1995, p.25). Lo cierto es que tales procesos, no iguales pero muy similares en cuanto a su autonomía de un proceso principal de conocimiento, ya existían en el ámbito tributario, y eran utilizables en el procedimiento administrativo de primer grado, en el de segundo grado y en todo caso antes o durante el proceso contencioso tributario, lo cual sin duda constituía toda una novedad, tal como lo tratamos en nuestro trabajo: *Los Recursos Tributarios, el Efecto Suspensivo y las Medidas Cautelares*. FUNEDA, Caracas, 1997.

Antes de entrar en el análisis de la regulación actual, conviene realizar algunas consideraciones sobre la regulación que existía hasta 2014, para comprobar que la misma era decididamente más conveniente, tanto para la Administración Tributaria, como para los sujetos pasivos de la imposición, con lo cual evidenciaremos que este es otro caso donde el Derecho Tributario venezolano ha sufrido una lamentable involución.

CAPÍTULO PRIMERO

LA REGULACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES DESDE 1982 HASTA 2014

El Código Orgánico Tributario de 1982, estableció la posibilidad de que se dictasen medidas cautelares cuando existiere grave riesgo para la percepción de créditos por tributos, intereses o recargos, "...ya determinados...", no exigibles por causa del plazo pendiente por haberse interpuesto algún recurso o en el caso de multas, cuando éstas hubiesen sido confirmadas mediante resolución dictada en el recurso jerárquico.

El Código Orgánico Tributario de 1992, reprodujo la norma comentada, pero agregó una frase de trascendental importancia, al expresar que los créditos por tributos, intereses o recargos podían estar "...determinados o no...". El Código Orgánico Tributario de 1994, conservó la redacción existente en el Código del 1992, en su totalidad. El Código Orgánico Tributario de 2001 en su artículo 296, estableció que: "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 decreta medidas cautelares suficientes."

La primera vez que la Administración Tributaria solicitó estas medidas fue en 1995, a través del recién creado Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en el caso de la Sala de Bingo o Casino *Reyna Margarita*. El procedimiento se inició mediante escrito interpuesto por los abogados del SENIAT ante el Juzgado Superior Sexto de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, en fecha 6 de diciembre de 1995. Por auto de la misma fecha, el Tribunal dio entrada a la solicitud y decretó medida de embargo sobre bienes muebles de la empresa. El apoderado de la empresa embargada y de la sociedad *Doble R A, C.A.*, se opuso, en representación de la primera en dos oportunidades, y en representación de la segunda en una, a la medida de embargo decretada; una de las oposiciones realizadas en nombre de *Reyna Margarita, C.A.*, fue, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 602 del Código de Procedimiento Civil, declarada extemporánea. Las otras oposiciones, siendo tempestivas, fueron conocidas por el tribunal. Así, mediante decisión de fecha 25 de enero de 1996, el Tribunal arriba identificado declaró sin lugar las oposiciones a la medida de embargo y por ende la mantuvo en toda su fuerza y vigor.

En aquel entonces se sostenía que la consagración de estas medidas tenía por objeto salvaguardar el principio de igualdad de las partes en el proceso, previsto en el artículo 15 del Código de Procedimiento Civil¹⁰⁰⁶, según el cual “*Los jueces garantizarán el derecho de defensa y mantendrán a las partes en los derechos y facultades comunes a ellas, sin preferencia ni desigualdades y en los privativos de cada una, las mantendrán respectivamente, según lo acuerde la ley a la diversa condición que tenga en el juicio, sin que puedan permitir ni permitirse ellos extralimitaciones de ningún género*”.

A este principio se refiere la doctrina calificándolo como de “igualdad de armas” (*die Waffengleichheit*) en el sentido de que ambas partes procesales, actor y demandado, deben tener los mismos medios de ataque y defensa o, lo que es igual, que tengan las mismas posibilidades y cargas de alegación, prueba e impugnación.¹⁰⁰⁷

En su momento no compartimos esta posición, pues aquellas medidas cautelares podían anteceder al proceso contencioso tributario, el cual incluso nunca podría iniciarse en un caso concreto en el que las mismas se hubieren decretado, por ejemplo, en fase de determinación del crédito y de allí su peculiar característica de dar lugar, en estos casos, a un *proceso cautelar autónomo*.

1. *Sobre la finalidad y los presupuestos de las medidas cautelares*

En el Derecho común, el decreto de medidas cautelares tiene por objeto garantizar el proficuo o útil resultado del proceso; en otras palabras, que luego del largo recorrido que lleva consigo el *iter procesal*, el dispositivo de la sentencia no se convierta en una declaración de buena voluntad, imposible de ser ejecutada, pues, habida cuenta de la excesiva duración del juicio, los bienes sobre los cuales debería recaer la decisión desaparecieron, los daños que se querían evitar ya se han producido y no son susceptibles de ser reparados, etc.

Sin embargo, no cabe duda que la práctica de cualquier medida cautelar supone afectar la esfera jurídica del destinatario de la misma, bien porque se le impide ejecutar un acto que ordinariamente hubiese podido ejecutar, o porque se le priva de la posesión de unos bienes o de las facultades de disposición sobre éstos, o porque se le ordena la realización de una determinada conducta.

Por ello, y dado que el decreto de las medidas cautelares es producto de una revisión sumaria del asunto debatido, suelen exigirse dos condiciones indispensables, esto es, el riesgo de quede ilusoria la ejecución del fallo (*Periculum in mora*) y la presunción de buen derecho (*Fumus boni iuris*).

En ejercicio del poder cautelar, el juez debe ponderar diversas circunstancias que le hacen presumir razonablemente, sin mayores esfuerzos o procesos intelectua-

¹⁰⁰⁶ BLANCO URIBE-QUINTERO, A. “El recurso contencioso-tributario en el derecho procesal”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 70, AVDT, Caracas, 1996, p. 101.

¹⁰⁰⁷ GIMENO SENDRA, V., et al. *Derecho Procesal...Cit.*, pp. 61-62.

les lógico deductivos o inductivos, que existe una situación objetiva que hace posible la materialización de un daño jurídico por la no satisfacción de un derecho, al menos aparente.

Como asienta Calamandrei¹⁰⁰⁸, para que las providencias cautelares cumplan su función primordial de prevención urgente, es necesario que el juez deseche la certeza, únicamente alcanzable a través de profundas investigaciones que son propias de un proceso ordinario con todas sus etapas, y aprecie la apariencia del derecho, que puede determinarse a través de un proceso cognoscitivo expedito y superficial (*summaria cognitio*).

La primera apreciación del juez recae sobre la aparente existencia del derecho invocado por el solicitante de la medida. Tal apariencia no puede derivar únicamente, como es lógico entenderlo, de la simple afirmación del interesado, pues ello significaría un enorme riesgo, al abrir la puerta de las providencias cautelares a las pretensiones más infundadas y temerarias. A la inversa, prescindir de cualquier examen, aunque sea sumario y superficial, podría también conducir a desechar medidas urgentes y necesarias, basadas en sólidas pruebas.

Lo que sí es cierto, es que la cognición cautelar que recae sobre el derecho se limita en todos los casos a un juicio de probabilidades y verosimilitud; vale decir, que la declaración del derecho sólo puede alcanzarse mediante el oportuno ejercicio de la acción destinada a tal fin, la consecuente instauración del proceso donde se dilucide el debate procesal correspondiente, y la intervención final de la jurisdicción a través del acto que pone fin al camino recorrido: la sentencia. En sede cautelar basta entonces que el juez aprecie la existencia de un derecho que aparezca verosímil, al punto de existir altas probabilidades de que una sentencia de fondo así lo declarase.

2. *Los presupuestos de las medidas cautelares tributarias*

Siempre que una autoridad de cualquier orden, incluyendo a las judiciales, incide la esfera jurídica de un particular o de una persona jurídico-pública, debe hacerlo con fundamento en elementos que razonablemente justifiquen su proceder. Las medidas cautelares tributarias, al tener una clara incidencia en el entorno jurídico de un sujeto pasivo, no podían sustentarse en simples alegaciones.

2.1. *Fumus boni iuris*

El artículo 297 del Código Orgánico Tributario de 2001, como lo hacían los anteriores, requería que el tribunal acordase la medida "...con vista al documento en que conste la existencia del crédito o la presunción del mismo..."; esto es, se requería un elemento tangible sobre el cual un *tercero imparcial* (el juez), pudiese constatar la existencia del crédito, de tal suerte que no bastaba afirmarlo. Desde luego, el documento por antonomasia sería el acto administrativo definitivo que determinaba tributos, sanciones e intereses.

¹⁰⁰⁸ CALAMANDREI, P. *Providencias Cautelares*. Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1984, p. 77.

Sin embargo, como las medidas procedían con respecto a tributos determinados o no, también sería admisible el acta fiscal, que aunque es una *propuesta de determinación* no puede asimilarse a un simple documento administrativo o acto de mero de trámite, sino de una declaración de conocimiento de la Administración, sin carácter definitivo, pero rodeada de una presunción de legitimidad que le otorga fe a su contenido.

Asimismo, también existen otros documentos de los cuales podía el juez constatar la existencia de un crédito fiscal, tales como las declaraciones estimadas y definitivas presentadas por los contribuyentes con respecto al tributo de que se tratase, las cuales se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriban, y cuya exactitud puede ser verificada por la Administración tributaria; y en general de todo documento del cual pudiese “constatar” el juzgador, razonablemente, la existencia de un crédito a favor del Fisco.

En definitiva, el elemento documental era trascendental para justificar la actuación de la Administración Tributaria, no sólo por el peligro de que la solicitud de la medida pudiese ser desechada por los jueces contencioso tributarios, sino porque, aun habiéndolas acordado, puede suceder que luego se determine, en un proceso posterior de conocimiento, que tal crédito no existía, o al menos no en la cuantía o por los conceptos por los que se había determinado originalmente, lo que podría servir de fundamento para exigir la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria por los daños anormales y especiales causado al destinatario de la medida.

2.2. *Periculum in mora o in damni*

Constatada la presunción de buen derecho, en una segunda operación cognoscitiva, siempre sumaria y superficial, el juez debía evaluar la certidumbre de que ese derecho, aparentemente existente, se hallase en peligro de no ser satisfecho.

Ordinariamente este requisito requiere, no sólo su afirmación, sino también la demostración del daño o riesgo temido por el solicitante de la medida. Así se desprende del artículo 585 del Código de Procedimiento Civil, que consagra el régimen ordinario en materia de medidas cautelares, al disponer que el solicitante debe acompañar a su petición “...un medio de prueba que constituya presunción grave...” del riesgo manifiesto de que quede ilusoria la ejecución del fallo.

En el caso de las medidas cautelares autónomas, el rigor del sistema ordinario fue notablemente moderado, puesto que el Código Orgánico Tributario, en su artículo 297, aparte único, exige que el riesgo sea *justificado*. Es decir, no era necesario que se probase el riesgo, sino que se ofrecieran al juez razones de hecho que sustentasen la inminente frustración de cobro de un crédito fiscal y se justificase, mediante argumentos de hecho y de derecho, que el mecanismo idóneo y legítimo para evitar esa frustración era la providencia cautelar solicitada.

3. *El alcance de las medidas y otras regulaciones adjetivas*

El Código Orgánico Tributario de 2001, facultaba a la Administración Tributaria para pedir el juez contencioso tributario el decreto de medidas de embargo pre-

ventivo de bienes muebles, secuestro o retención de bienes muebles, prohibición de enajenar y gravar bienes inmuebles, y cualquier otra medida, conforme a las previsiones contenidas en el Parágrafo Primero de artículo 588 del Código de Procedimiento Civil (*i.e.* cautelares innominadas).

Las medidas debían decretarse mediante un trámite urgente e inaudita parte, teniendo plena vigencia durante todo el tiempo que durase el riesgo en la percepción del crédito, y sin perjuicio que la Administración Tributaria solicitase su sustitución o ampliación. El juez podía revocar la medida a solicitud del deudor en caso de que éste demostrase que habían desaparecido las causas que sirvieron de base para decretar la medida.

La Administración tributaria no estaba obligada a presentar caución para el decreto de la medida, pero naturalmente era responsable patrimonialmente por los daños y perjuicios causados por la medida aplicada, incluso en el caso de que no existiera un *funcionamiento anormal* (*i.e.* responsabilidad objetiva).

El sujeto afectado por las medidas podía oponerse a la medida o solicitar que ésta fuera sustituida por garantías que a juicio del tribunal fueren suficientes.

4. *Una reforma completamente inútil e inconveniente*

Los procesos cautelares autónomos en materia tributaria eran expeditos, sumarios y eficaces. Si la actuación de la Administración Tributaria estaba bien fundamentada, el decreto de las medidas era automático. En la generalidad de los casos el crédito tributario resultaba adecuadamente protegido; y en algunos supuestos incluso se obtenía el cumplimiento total de la obligación tributaria y el desistimiento de los recursos y acciones que hubieren sido intentados, cuando estos mecanismos de defensa se habían utilizado simplemente como subterfugios para diferir el pago.

Lo anterior significa que la reforma introducida en el 2014, a través de la cual, como hemos dicho, las medidas cautelares se transformaron en medidas administrativas, no tenía ningún sentido y la experiencia demuestra que sólo ha servido para acordar mayores poderes de coacción a la Administración Tributaria, otorgándole competencias que normalmente deben estar en manos del juez, que como tercero imparcial garantiza, al menos teóricamente, el equilibrio y la igualdad de oportunidades de defensa y ataque entre las partes en conflicto.

CAPÍTULO SEGUNDO

LA REGULACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES TRIBUTARIA A PARTIR DE 2014

1. *El órgano competente*

Como ya hemos adelantado, en la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014, se modificó por completo el régimen de las medidas cautelares tributarias, para despojar al juez contencioso tributario de esta competencia -normalmente judicial- a los fines de radicarla en la propia Administración Tributaria interesada en la medida.

Aunque el presupuesto de las medidas sigue siendo el mismo, es decir, que exista riesgo para la percepción de créditos por tributos, accesorios y multas, aun cuando se encuentren en proceso de determinación o no sean exigibles por causa de plazo pendiente (artículo 239), la cautelar no es ahora solicitada y justificada por la Administración Tributaria ante un tercero imparcial que, en un proceso rodeado de las debidas garantías procesales, adopta la decisión respectiva en mérito de los hechos alegados y probados en autos; sino que es la Administración Tributaria, actuando como juez y parte, quien decide lo conducente.

Es casi redundante señalar que esto trae como consecuencia un deterioro de la situación de los sujetos pasivos de la imposición, frente a las potestades de la Administración Tributaria, porque en este caso la predicada relación jurídico-tributaria en plano de igualdad y sometida a la ley, se debilita para parecerse más a la abandonada relación de poder que tantos atropellos y abusos causó en el pasado.

2. *El procedimiento para la adopción de las medidas*

Desde que no existe una solicitud de medida cautelar presentada ante un tribunal contencioso tributario, la medida la adopta en cualquier momento e inaudita parte, la propia Administración Tributaria.

i) El destinatario de la medida se impone de la misma cuando ésta es ejecutada y en ese caso puede adoptar cuatro posiciones:

ii) Se opone a la medida dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la ejecución ante la misma autoridad que la acordó.

iii) Solicita la sustitución de la medida ofreciendo una garantía que sea suficiente, a juicio de la Administración Tributaria.

iv) Acepta la medida sin oponerse ni solicitar la sustitución de la misma.

v) Acepta la pretensión fiscal y procede a pagar la obligación tributaria y sus accesorios, desistiendo del recurso o la acción que haya intentado.

2.1. La oposición

El sujeto pasivo puede oponerse a la medida, exponiendo las razones o fundamentos que tuviere y promoviendo, en tal oportunidad, las pruebas que sean pertinentes y conducentes para demostrar sus afirmaciones (artículo 243 del Código Orgánico Tributario). En el caso de que el sujeto pasivo opte por *oponerse* a la medida, debe abrirse una articulación probatoria de ocho (8) días hábiles para evacuar las pruebas promovidas. Concluido este plazo, la Administración Tributaria tiene un lapso de tres (3) días hábiles para resolver sobre la oposición.

Esta decisión, que es sin duda un acto administrativo que afecta los derechos e intereses del sujeto pasivo, puede ser impugnada mediante la acción contencioso-tributaria, en el plazo ordinario de veinticinco (25) días hábiles. Siguiendo el régimen general, esta acción *no suspende* la ejecución de la medida cautelar.

2.2. La sustitución de la medida por una garantía

El sujeto pasivo también puede ofrecer una garantía para sustituir la medida cautelar (artículo 242 del Código Orgánico Tributario). Desafortunadamente el Código no regula el supuesto en el cual el sujeto pasivo solicita la sustitución de la medida y ofrece una garantía, pero ésta es rechazada por la Administración Tributaria.

Esta decisión también es un acto administrativo de efectos particulares que afecta los derechos e intereses del sujeto pasivo y que, por lo tanto, es perfectamente impugnable ante la jurisdicción contencioso-tributaria. No debe olvidarse que en este ámbito impera el principio de la *universalidad del control judicial*, de modo que ningún acto, salvo aquellos específicamente señalados por el Código Orgánico Tributario, y en las concretas circunstancias allí previstas, queda excluido de revisión por parte del juez contencioso tributario; y esa es precisamente la finalidad de la frase contenida en el artículo 272, en concordancia con el artículo 286.1 del Código Orgánico Tributario, al señalar que son recurribles los actos administrativos que "...afecten en cualquier forma los derechos de los administrados...".

El aserto anterior no es contradicho por el hecho de que este acto sea de naturaleza *discrecional*, puesto que aunque la aceptación de la garantía ciertamente es una decisión discrecional de la Administración Tributaria, es bien sabido que los actos de esta naturaleza no están exentos del control judicial, en tanto de acuerdo con el artículo 12 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos: "Aun cuando una disposición legal o reglamentaria deje alguna medida o providencia a juicio de la autoridad competente, dicha medida o providencia deberá mantener la debida proporcionalidad y adecuación con el supuesto de hecho y con los fines de la norma, y cumplir los trámites, requisitos y formalidades necesarios para su validez y eficacia." Sobre esta norma, el profesor BREWER CARÍAS expresa que: "...con enunciados de esta naturaleza en una ley de procedimiento administrativo, sin duda

el juez contencioso administrativo dispone de efectivas herramientas para controlar la legalidad de la actuación de la Administración, más allá de los aspectos formales de tal actuación.”¹⁰⁰⁹

Sobre el control judicial del poder discrecional de la Administración, el profesor BREWER CARÍAS ha dicho también que: “El control judicial de la discrecionalidad es, sin duda, una de las manifestaciones más destacadas del afianzamiento del principio de la legalidad en los Estados democráticos, donde se ha podido desarrollar una Jurisdicción contencioso administrativa autónoma e independiente capaz de enfrentar el poder de la Administración, y proteger los derechos de los administrados frente a la arbitrariedad administrativa.”¹⁰¹⁰

Los actos discrecionales tienen, siempre y en todo caso, elementos reglados que pueden ser controlados por el juez contencioso (competencia del órgano, procedimiento legalmente establecido, congruencia con la finalidad prevista en la norma, adecuación con los presupuestos de hecho y debida motivación). Pero además, desde hace muchos años la jurisprudencia ha reconocido que el juez contencioso también puede examinar ciertos elementos que están en el ámbito de la discrecionalidad.

En sentencia precursora, del 17 de julio de 1953 -que incluso se adelantó en el tiempo a la ductora jurisprudencia del Consejo de Estado Francés- la Corte Federal estableció que: “Los actos administrativos son de dos categorías: los *discrecionales*, cuando la administración no está sometida al cumplimiento de normas especiales en cuanto a la oportunidad de obrar, sin que ello quiera decir que se obra al arbitrio, eludiendo toda regla de derecho, pues la autoridad administrativa debe observar siempre los preceptos legales sobre formalidades del acto; y los *reglados*, llamados también vinculados y obligatorios, cuando el funcionario no puede ejecutarlos, sino con sujeción estricta a la ley, so pena de incurrir en incompetencia, exceso de poder o genéricamente, en ilegalidad o violación de la ley”.¹⁰¹¹

Luego, en la famosa sentencia dictada por la Corte Federal el 6 de noviembre de 1958, en el caso *Reingruber*, se estableció que cuando se concede a la Administración un poder discrecional debe entenderse que se autoriza al funcionario para obrar según su prudente arbitrio, consultando lo más *equitativo* o *racional*, en obsequio de la *justicia* y de la *imparcialidad*. Esta decisión contiene los tres elementos

¹⁰⁰⁹ BREWER-CARÍAS, A.R. *Derecho Administrativo. Estudios*. EJV, Caracas, 2020, p. 151.

¹⁰¹⁰ BREWER-CARÍAS, A.R. “Sobre los límites al ejercicio del poder discrecional,” publicado en Carlos E. Delpiazzo (Coordinador). *Estudios Jurídicos en Homenaje al Prof. Mariano Brito*. Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo 2008, pp. 609-629. Véase también el magnífico y precursor trabajo de: GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho Administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno y poderes normativos). *Revista de Administración Pública*. Madrid, 1962, No. 38, pp. 159-205.

¹⁰¹¹ Cf. Gaceta Forense, 2da. Etapa, Caracas, 1953, p. 151.

claves que gobiernan el ejercicio del poder discrecional y que pueden ser objeto de revisión por parte del juez contencioso: (i) equidad o justicia, (ii) racionalidad, (iii) imparcialidad.

Alrededor de la misma época, la siempre esclarecida jurisprudencia del Consejo de Estado Francés sostuvo que el poder discrecional no es un poder *arbitrario* porque *siempre está sometido al derecho*. Se reconoció además que el juez puede examinar la legalidad externa del acto (incompetencia y vicio de forma) y una parte de la legalidad interna del mismo: *error de derecho, exactitud material de los hechos y desviación de poder*.¹⁰¹² Más adelante se dijo que en ejercicio del poder discrecional, especialmente en materia económica, la Administración debe hacer conocer al juez contencioso las razones de hecho y de derecho de su actuación. Está obligada a realizar un esfuerzo de coherencia en su motivación, la cual debe ser conforme a los hechos y debe permitir al juez comprender la pertinencia de la decisión tomada en razón de sus motivos.¹⁰¹³

Nítidamente influida por estas decisiones, la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político-Administrativa, mediante sentencia de fecha 2 de noviembre de 1982, dictada en el caso *Depositaria Judicial*, bajo la ponencia del legendario Magistrado Dr. LUIS HENRIQUE FARÍAS-MATA, sostuvo que: “Justamente la obligatoriedad de la expresión de los motivos que llevaron a la Administración a adoptar el acto, ya sea reglado o discrecional, permite al juez, especialmente en estos últimos, sin substituirse en aquélla, revisar, no obstante, la veracidad y congruencia de los hechos que, a través de la motivación expresada, el funcionario alega que ocurrieron, y con base en los cuales adoptó -apreciándolos según las circunstancias de oportunidad y de conveniencia que tuvo a la vista- la medida posteriormente recurrible ante la jurisdicción contenciosa.”¹⁰¹⁴

En definitiva, aun cuando la Administración Tributaria actúe con fundamento en el poder discrecional, su actuación no puede ser arbitraria, sino que debe ser equitativa, racional e imparcial y sus fundamentos deben ser expresados formalmente, para permitir al juez contencioso tributario constatar que esos motivos son racionales y que coinciden con los hechos y con la finalidad de la norma.

En el caso concreto, si el contribuyente ofrece una garantía para sustituir la medida cautelar tributaria, la Administración debe evaluar *objetivamente* la idoneidad y suficiencia de dicha garantía y sólo rechazarla con fundamento en una evaluación equitativa, racional e imparcial de los hechos, cuando la misma no protege el interés recaudatorio comprometido. Lo anterior debe ser formal y suficientemente motivado en el acto respectivo, para que, de ser sometido al control del juez con-

¹⁰¹² Cf. C.E. Ass. 28 mai 1954, *Barel*.

¹⁰¹³ Cf. C.E. Sect. 26 janvier 1968, *Société Maison Genestal*.

¹⁰¹⁴ Consultada en: BREWER-CARÍAS, A.R. – ORTIZ-ÁLVAREZ, L. *Las grandes decisiones de la jurisprudencia contencioso administrativa (1961-1996)*. EJV, Caracas, 2007, pp. 581-593.

tencioso tributario, éste pueda examinar la conformidad de la decisión respectiva con el ordenamiento jurídico, en virtud de la sumisión total y absoluta de la actividad administrativa al derecho.

3. *Las medidas que pueden ser adoptadas*

Las medidas cautelares tributarias son un *numerus apertus* porque además del embargo preventivo de bienes muebles y derechos, y la prohibición de enajenar y gravar bienes inmuebles, también puede la Administración dictar la suspensión de las devoluciones tributarias o de pagos de otra naturaleza que deban realizar entes u órganos públicos a favor de los obligados tributarios; la suspensión del disfrute de incentivos fiscales otorgados; la prohibición general de movimientos de cuentas bancarias; y *cualquier otra que a criterio de la Administración Tributaria asegure el cobro de las obligaciones tributarias*.

Nuevamente estamos aquí frente al ejercicio de un poder discrecional en cuanto a la medida que puede ser dictada, por lo que caben todas las precisiones que hicimos en el epígrafe precedente. La medida cautelar tiene que ser *proporcional y adecuada* en relación con el supuesto de hecho y con los fines de la norma, y cumplir los trámites, requisitos y formalidades necesarios para su validez y eficacia.

La medida debe ser racional, justa e imparcial, para que el particular soporte el mínimo quebranto posible, en tanto que de no ser así, la Administración Tributaria será responsable patrimonialmente por los daños anormales y especiales causados al sujeto afectado por la providencia cautelar.

Por ejemplo, una medida de prohibición general de movimientos bancarios no tiene sentido y resutaría completamente *excesiva*, si el interés fiscal comprometido puede ser razonablemente protegido con el embargo de una única cuenta bancaria del supuesto deudor. La suspensión de pago de acreencias del sujeto pasivo contra otros entes públicos, también luce como una medida excesiva y desproporcionada, si el embargo de una maquinaria, de un equipo o bien inmueble garantiza suficientemente el presunto crédito tributario. Entre las distintas opciones disponibles que permiten proteger de manera satisfactoria el crédito fiscal, la Administración siempre debe escoger la menos dañosa para el afectado.

Este tipo de ponderaciones entre los intereses contrapuestos, son las que normalmente hace un juez imparcial en un proceso judicial contradictorio rodeado de todas las garantías correspondientes, donde la tutela anticipada del derecho de la parte solicitante de una medida cautelar, siempre debe ser confrontada con los potenciales daños que podría sufrir el sujeto pasivo de la medida. Es cuando menos dudoso que esta valoración sea hecha o que de hacerse, lo sea con la misma objetividad e imparcialidad, cuando quien aplica la medida es la misma parte interesada en ella. Esta es otra de las razones por las cuales insistimos en que la transformación de los antiguos procesos cautelares autónomos en procedimientos administrativos cautelares, es una desafortunada involución, un retroceso innecesario y absurdo que degrada la posición jurídica de los sujetos pasivos de la imposición frente al ejercicio de las potestades y competencias tributarias.

OCTAVA PARTE

LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El 3 de noviembre de 1871, la pequeña de cinco años y medio Agnès Blanco paseaba despreocupadamente, como todo niño, por la calle *Bacalan de Bordeaux*, la maravillosa capital de la región *Nouvelle-Aquitaine* en Francia. En ese mismo momento, cuatro empleados de la empresa tabacalera de *Bordeaux* (explotación *en régie* o directa del Estado Francés) cargaban con premura una vagoneta y se disponían a salir. La vagoneta fue empujada hacia la calle por Adolphe, Henri, Pierre y Jean, mientras la pequeña Agnès pasaba justo por enfrente de la entrada de la fábrica. Como resultado de esta acción imprudente, la vagoneta atropelló a la pequeña, que como resultado de este terrible accidente sufrió la amputación de una pierna. El 24 de enero de 1872, el padre de Agnès, Jean Blanco, decidió demandar civilmente a los empleados y conjuntamente al Estado Francés. Hasta ese momento, el Estado no podía ver comprometida su responsabilidad patrimonial por las actuaciones u omisiones dañosas de sus empleados. Tratándose de un asunto que involucraba la responsabilidad civil de agentes públicos, pero también la del Estado Francés, el caso terminó en el Tribunal de Conflictos, encargado de dirimir los conflictos de competencia entre los tribunales ordinarios y la jurisdicción administrativa.¹⁰¹⁵

En la decisión del Tribunal de Conflictos del 8 de febrero de 1873 (Blanco) 1016 suscrita por el juez Jules Armand Stanislas Dufaure, que es la sentencia fundacional y más famosa de toda la historia del contencioso administrativo, se consagra la responsabilidad del Estado, poniéndose fin a una larga tradición de irresponsabilidad que no tenía excepciones sino en el caso de la responsabilidad contractual o de intervención legislativa, como por ejemplo en la Ley del 28 pluviôse del año VIII (17 de febrero de 1800) para los daños derivados de trabajos públicos. Pero además, esta decisión dice que las reglas aplicables en este caso no son las del Derecho Civil sino que existe un régimen específico (de Derecho Administrativo), porque la responsabilidad del Estado derivada de la prestación de un servicio públi-

¹⁰¹⁵ RICCI, J.C. *Mémento de la jurisprudence administrative*. Hachette, 5^e édition, Paris, 2004, p. 9. / Ver igualmente : Histoire d'un grand arrêt : Blanco, le fondateur – Les Chevaliers des Grands Arrêts (chevaliersdesgrandsarrets.com).

¹⁰¹⁶ Tribunal des conflits, 8 février 1873, Blanco (conseil-etat.fr)

co no puede estar regida por los mismos principios que se aplican a las relaciones entre los particulares. Consecuencia de estas reglas especiales, es que la competencia para juzgar estos asuntos tampoco podía residir en el juez ordinario, sino en el juez administrativo. Se instaura así el servicio público como criterio de competencia de la jurisdicción administrativa. Así nació, pues, el principio de la responsabilidad patrimonial de la Administración.

CAPÍTULO PRIMERO

FUNDAMENTO DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Al igual que ocurre con la Administración en general, la Tributaria en particular está obligada a resarcir, a través de una indemnización integral, los daños especiales y anormales que su actuación, ajustada a derecho o no, por falta de servicio o sin ella, provoque en el patrimonio de los particulares, pues en nuestro ordenamiento jurídico, como lo ha dicho con acierto la jurisprudencia, la responsabilidad del Estado es un principio general del Derecho y un valor inherente a todo Estado moderno y democrático.¹⁰¹⁷ Más aún, la jurisprudencia ha vinculado el principio de la responsabilidad patrimonial del Estado con la existencia misma del Estado de Derecho¹⁰¹⁸, la cual es claramente cuestionable cuando los daños que la actuación de los entes públicos causa a los justiciables no se indemnizan integralmente.

Lo anterior es confirmado por el pleno reconocimiento que de este principio hace el artículo 140 de la Constitución y por la propia Exposición de Motivos del Texto Fundamental de 1999, de acuerdo con la cual se “...establece bajo una perspectiva de derecho público moderna la obligación directa del Estado de responder patrimonialmente por los daños que sufran los particulares en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento, normal o anormal, de los servicios públicos y por cualesquiera actividades públicas, administrativas, judiciales, legislativas, ciudadanas o electorales, de los entes públicos o incluso de personas privadas en ejercicio de tales funciones”.

La jurisprudencia siempre esclarecedora del Tribunal Supremo Español ha dicho que el principio de la responsabilidad del Estado: “Cumple la triple función de expresar uno de los fundamentos del orden jurídico, servir de fuente inspiradora del ordenamiento y criterio orientador en su interpretación, así como operar en cuanto fuente supletoria del derecho, para los casos de inexistencia o de insuficiencia de la regulación legal; triple funcionalidad, que autoriza a afirmar que no hay en nuestro sistema constitucional, ámbitos exentos de responsabilidad, estando el Estado obli-

¹⁰¹⁷ Cf. S. TS1ºCT, No. 760, 04 de diciembre de 2003, en el caso: *Sociedad de Venta y Fabricación de Automóviles, S.A. (SOFAVEN) vs. Fisco Nacional*.

¹⁰¹⁸ Cf. S. TSJ/SPA, No. 02130, 09 de octubre de 2001, caso: *Hugo Eunices Betancourt Zerpa*.

gado a reparar los daños antijurídicos que tengan su origen en la actividad de los poderes públicos, sin excepción alguna.”¹⁰¹⁹

Escapa de nuestro propósito realizar recuentos históricos que ya la mejor doctrina patria ha llevado a cabo con la debida profundidad¹⁰²⁰; valga simplemente recordar que el tema de la responsabilidad patrimonial del Estado evolucionó desde el principio de la irresponsabilidad absoluta (bajo la conocida regla *Rex non potest peccare* o *the King can do no wrong*), a la responsabilidad personal de los funcionarios; para luego pasar a un sistema de responsabilidad subjetiva o falta del servicio, influido por los principios generales de la responsabilidad *Aquiliana* del Derecho Civil y por ello basado en la culpa; hasta llegar finalmente al sistema actual de responsabilidad objetiva o por sacrificio particular, basada en el principio del equilibrio frente a las cargas públicas, en el que se predica además la reparación integral del daño causado.

Como en muchos otros temas fundamentales del Derecho Administrativo, la responsabilidad patrimonial del Estado es uno cuya elaboración se debe fundamentalmente, como ya hemos visto, a la jurisprudencia francesa desde las famosas sentencias del Tribunal de Conflictos *Blanco*¹⁰²¹ y *Pelettier*¹⁰²². Ya dijimos que la sentencia *Blanco* estableció los principios fundamentales de la responsabilidad extracontractual de la Administración, al señalar, entre otras cosas: (i) que la responsabilidad de la administración es de *principio*, vale decir, que ésta debe responder por los daños que cause a los ciudadanos, con lo cual se abandona el régimen en el que sólo se respondía si una ley especial así lo establecía expresamente; (ii) que esa responsabilidad no está regida, normalmente, por los principios y las reglas fijadas en el Código Civil, sino por reglas propias del Derecho Administrativo. La sentencia *Pelletier* realizó la célebre distinción entre la culpa personal del agente y la culpa del servicio, a partir de lo cual comenzó todo un desarrollo que terminó por hacer recaer el peso fundamental de la responsabilidad en la Administración y no en el funcionario, salvaguardando a los ciudadanos de los problemas asociados a la insolvencia de sus agentes.

En materia fiscal la contribución de la jurisprudencia francesa también ha sido remarcable. En un primer momento, el Fisco era declarado exento de responsabilidad por los daños derivados de sus actuaciones, situación que llegó a su fin con la

¹⁰¹⁹ STS 7515/2009 de 27 de noviembre de 2009, núm. de Recurso: 603/2007.

¹⁰²⁰ BADELL MADRID, R. *Responsabilidad del Estado en Venezuela*. S/E, Caracas, 2001. /IRIBARREN MONTEVERDE, H. "La responsabilidad administrativa extracontractual." *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello*. Caracas, 1989, No. 44 y *El régimen actual venezolano (paradójicamente clásico) de la Responsabilidad Administrativa Extracontractual*. Ediciones Liber. Caracas. 2006./ ORTIZ-ÁLVAREZ, L. *La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública*. EJV, Caracas, 1995.

¹⁰²¹ T.C. 8 février, 1873, rec. 1er. Supplt. 61.

¹⁰²² T.C. 30 juillet, 1873, rec. 1er. Supplt. 117.

sentencia del Consejo de Estado francés del 21 de febrero de 1913, en el asunto *Cie. Parisienne de Tramways*, donde se estableció la responsabilidad del Fisco si se probaba la existencia de una falta muy grave. Fallos sucesivos comenzaron a establecer la procedencia de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria exigiendo una falta de gravedad excepcional (*faute d'une gravité exceptionnelle*, según el fallo del Consejo de Estado del 1 de julio de 1927, en el asunto *Demo-reuil*), evolucionando luego para exigir sólo una falta *de peso* o *grave* (*faute lourde*, según el fallo del Consejo de Estado del 21 de diciembre de 1962, en el asunto *Husson-Chiffre*). A partir de 1990, la jurisprudencia no subordinó la responsabilidad del Estado a una falta *de peso* (*lourde*) o *grave* sino cuando los servicios fiscales se enfrentan a reales dificultades (según los fallos del Consejo de Estado Sect. Del 27 de julio de 1990, *Bourgeois* y 31 de octubre de 1990, *Champagne*). Desafortunadamente y como lo advierte OLIVIER FOUQUET, los errores jurídicos de la Administración, que hasta ahora comprometen la responsabilidad del Estado según el régimen de la falta *simple* (Consejo de Estado 7 de febrero de 1986, *commune de Tallard*), no lo harán más sino en el terreno de la falta *de peso* o *grave* en vista de *dificultades particulares* de la recaudación de impuestos locales (Consejo de Estado 6 de marzo de 2006, *commune de Kourou* y 27 de abril de 2009, *commune de Vado-le*). La falta *de peso* o *grave* continúa siendo en la práctica la regla general en materia fiscal, lo cual se agrava porque el juez reconoce este tipo de faltas excepcionalmente.¹⁰²³

La más autorizada doctrina criticó este rigor, calificándolo como una sobrevivencia atenuada del antiguo régimen de irresponsabilidad del Estado por el ejercicio del poder público, agregando además que se puede dudar del fundamento de tal exigencia pues la actividad fiscal responde a una Administración cuyos agentes no son movidos por la necesidad de decisiones urgentes, de donde se sigue que ellos pueden tomar tiempo para reflexionar.¹⁰²⁴

En ordenamientos jurídicos como el español, la responsabilidad de la Administración, incluyendo la de la Administración Tributaria, es objetiva; esto es, basada en el principio de igualdad frente a las cargas públicas¹⁰²⁵, pues de acuerdo con la Constitución española, los particulares, en los términos establecidos por la ley, tienen derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus

¹⁰²³ FOUQUET, O. La responsabilité de l'administration fiscale : jusqu'ou ? LA RESPONSABILITE DE L'ADMINISTRATION FISCALE: JUSQU'OU ? : ETUDES FISCALES INTERNATIONALES (etudes-fiscales-internationales.com)

¹⁰²⁴ CHAPUS, R. *Droit Administratif Général*. Montchrestien E.J.A., Paris 1997, 11e. édition, T. I, p. 1182.

¹⁰²⁵ El Tribunal Supremo español ha venido afirmando en forma reiterada y contundente que "Configurada legal y jurisprudencialmente la responsabilidad patrimonial del Estado de forma objetiva, cualquier consecuencia dañosa derivada del funcionamiento de un servicio público debe, en principio, ser indemnizada". *Vid.* GONZÁLEZ PÉREZ, J. *Responsabilidad Patrimonial de las Administraciones Públicas*. Civitas, Madrid, 1996, p. 138 y ss.

bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos (artículo 106.2).¹⁰²⁶

En Venezuela la responsabilidad patrimonial del Estado tiene su antecedente constitucional más importante en la Constitución de 1901, cuyo artículo 14 fue reproducido sistemáticamente hasta la Constitución de 1961¹⁰²⁷. Bajo la vigencia de la Constitución de 1961, la responsabilidad patrimonial de la Administración en general tuvo un importante desarrollo. Este desarrollo alcanzó su apogeo con el pleno reconocimiento de la responsabilidad del Estado como derecho fundamental en la Constitución de 1999, que como hemos dicho concibe un sistema mixto de responsabilidad, que opera con o sin falta del servicio.

Desde el punto de vista de la jurisprudencia, coincide la doctrina en calificar como sentencia líder en esta materia al fallo de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo de fecha 15 de mayo de 1984, en el caso *Tropiburger, S.A.*, en el cual se condenó al Municipio Sucre del Estado Miranda a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración Local, por revocar sobrevenidamente un permiso de construcción (responsabilidad derivada de un acto administrativo). Sigue luego el fallo de la misma Corte de fecha 20 de marzo de 1986, en el caso *Silvia Rosa Riera vs. INAVI*, en el cual la responsabilidad patrimonial del Instituto Autónomo se fundamenta en el hecho ilícito (artículo 1.185 del Código Civil), cometido por éste en virtud de su conducta negligente al no impedir la producción de los daños que el estado de un ascensor ubicado en un inmueble administrado por dicho Instituto, pudiera ocasionar y en efecto ocasionó, al ser la causa directa del fallecimiento de un menor de edad. Importante también es la decisión de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa de fecha 19 de julio de 1984, en el caso *Alba Orsetti-Cabello Sánchez*, en el cual la responsabilidad patrimonial del Estado se fundamenta en la responsabilidad del guardián por los daños producidos por cosas inanimadas (artículo 1.193 del Código Civil).

Más adelante el tema de la responsabilidad patrimonial del Estado comienza a desligarse del régimen civil, para encontrar fundamento en principios y normas constitucionales. Se produce así el fallo de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa de fecha 27 de enero de 1994, en el cual se reconoce que la

¹⁰²⁶ Suele atribuirse la regulación de la responsabilidad patrimonial del Estado en España, a la intervención del célebre maestro EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA, quien habría redactado la norma (artículo 121) que se incluyó en la Ley de Expropiación Forzosa de 1954, de un modo un tanto *disimulado*. Vid. ROMERO REY, C. “La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas: Un palimpsesto.” *Revista de Administración Pública*. No. 213, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2020, p. 15.

¹⁰²⁷ El artículo 14, aparte único, de la Constitución de 1901, expresaba: “En ningún caso podrán pretender, tanto los nacionales como los extranjeros, que la Nación ni los Estados les indemnicen daños, perjuicios o expropiaciones que no se hayan ejecutado por autoridades legítimas, obrando en su carácter público”.

responsabilidad patrimonial del Estado puede ser objetiva o sin falta, según surge de los artículos 206 y 47 de la Constitución de 1961 y el fallo de la misma Corte del 25 de enero de 1996, en el cual se analizan los distintos tipos de responsabilidad patrimonial del Estado (subjativa o con falta del servicio y objetiva o sin falta del servicio) y se describen los cauces formales requeridos para hacer efectiva dicha responsabilidad en cada caso.

Ya promulgada la Constitución de 1.999, en la cual se consagró de manera inquestionable el derecho fundamental a la responsabilidad del Estado por los daños que su actuación cause a los particulares, la jurisprudencia ha sentado varios principios muy importantes en esta materia. En sentencias del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, de fechas 2 de mayo (caso: *Elecentro*) y 15 de junio de 2000 (caso: *Eleoriente*) y 9 de octubre de 2001 (caso: *Hugo Eunices Betancourt Zerpa*) se ha establecido lo siguiente:

Que el principio de la responsabilidad patrimonial del Estado es inherente a las sociedades democráticas y se relaciona con la existencia misma del Estado de Derecho.

Que el esquema tradicional de responsabilidad del Estado basado en la culpa se ha hecho insuficiente, en razón de lo cual, atendiendo a criterios de Derecho Público, el acento ya no está en la culpa, sino en garantizar a la víctima la reparación del daño, con fundamento en la falla del servicio o en la teoría del riesgo o daño especial.

Que no es propio acudir a las fuentes de las obligaciones que rigen en materia civil, para declarar la responsabilidad de la Administración por su actividad, especialmente por lo respecta a su actividad extra-contractual.

Que la responsabilidad civil atiende a un sistema jurídico de relaciones intersubjetivas entre particulares, cuyas reglas no pueden ser aplicadas exactamente a los sujetos de derecho público que, además de gozar de potestades públicas, gozan de determinados privilegios por ser los tutores del interés general; y que el ejercicio de las potestades públicas conlleva a la realización de actos y negocios jurídicos y a la producción de hechos que afectan los derechos de los administrados y, por lo tanto, hacen a la Administración responsable bajo unas reglas específicas, es decir, autónomas respecto de las reglas ordinarias que rigen a los particulares.

Que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela estableció de una manera expresa y sin necesidad de recurrir a interpretación alguna, la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública por los daños que sufran los administrados como consecuencia de su actividad. En efecto, la autonomía de la responsabilidad del Estado deriva -entre otras- de las disposiciones constitucionales contenidas en los artículos 3, 21, 30, 133, 140, 259 y 316.

Que el principio de igualdad o equilibrio ante las cargas públicas, previsto en los artículos 21, 133 y 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, constituye el fundamento principal de la responsabilidad extra-contractual de la Administración, y su justificación se encuentra en que la Administración persigue

la satisfacción y tutela de los intereses colectivos; por lo que si en ejercicio de sus potestades -por órgano de autoridad legítima- causa un daño a un particular, éste no puede sufrir individualmente las cargas de la actividad dañosa de la Administración. En consecuencia, no debe en función del colectivo someterse a un ciudadano a una situación más gravosa que la que soportan la generalidad de los administrados y, de ocurrir, el desequilibrio debe restablecerse mediante la indemnización correspondiente.

Que la Constitución vigente establece un régimen de responsabilidad administrativa de carácter objetivo que comporta tanto la llamada responsabilidad por sacrificio particular o sin falta, como el régimen de responsabilidad administrativa derivada del funcionamiento anormal del servicio público, según el cual los usuarios de los servicios públicos deben ser indemnizados por los daños que puedan surgir del mal funcionamiento de éstos, es decir, que la *ratio* fundamental de este tipo de responsabilidad es no dejar sin salvaguarda los daños antijurídicos, donde no pueda identificarse al agente (funcionario público) causante del daño (daños anónimos).

Que el sistema de responsabilidad patrimonial del Estado dispuesto en el artículo 140 de la Constitución, al referirse a la responsabilidad derivada del “*funcionamiento*” de la Administración, lo hace respecto al funcionamiento normal como anormal, es decir, lo determinante, como se ha expuesto, es que los particulares no están obligados a soportar sin indemnización el daño sufrido, indistintamente si el daño ha sido causado por el funcionamiento normal o anormal, como se ha indicado.

En el ámbito de la tributación, el desarrollo del principio de la responsabilidad patrimonial del Estado ha sido decididamente más tardío y sin duda alguna mucho menos importante, pues sólo recientemente se ha comenzado a entender que la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus potestades y competencias o actuando al margen de las mismas, puede causar daños a los particulares -contribuyentes o no- que deben ser indemnizados, en atención al dispositivo previsto en el artículo 140 de la Constitución, 335 del Código Orgánico Tributario¹⁰²⁸ y 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública.¹⁰²⁹

Lo cierto es que hasta hace unos años el tema de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria tenía un desarrollo nulo en la jurisprudencia, pero esa situación comenzó a cambiar con la decisión No. 589 dictada por el Tribunal

¹⁰²⁸ “(...*omissis*) 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.”

¹⁰²⁹ “(...*omissis*) La Administración Pública responderá patrimonialmente por los daños que sufran las personas en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea imputable a su funcionamiento.

Superior Quinto de lo Contencioso Tributario con Jueces Asociados¹⁰³⁰, de fecha 13 de agosto de 2001, dictada en el caso *Supercable ALK, C.A. vs. Fisco Nacional*.

En dicha sentencia se señaló lo siguiente:

“...alineándose con las más modernas tendencias del Derecho Constitucional, la Carta Fundamental de 1999 consagra las bases sustantivas y adjetivas para que opere el principio de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública, por cuya virtud ésta puede ser constreñida a resarcir los perjuicios que su funcionamiento, normal o anormal, cause en el patrimonio de los ciudadanos.

Ahora bien, de la norma constitucional precitada pueden extraerse los requisitos impretermitibles para que opere la referida responsabilidad, cuales son: i) La imputabilidad, es decir, que el daño cuyo resarcimiento se aspira, haya sido causado y pueda atribuirse, por ende, a la actuación de un ente de la Administración, central o descentralizada, nacional, estatal o municipal, en cabeza de las personas jurídico públicas correspondientes. ii) El daño, es decir, un perjuicio real, efectivo, actual, evaluable económicamente e individualizable, o sea, que haya sido sufrido por la persona que reclama la reparación y que sea antijurídico, es decir, que la víctima no tenga el deber jurídico de soportarlo. iii) La relación de causalidad, esto es, que exista una vinculación inmediata, directa y exclusiva, entre la conducta del ente de quien se reclama el resarcimiento, y el daño causado en el patrimonio de la víctima; no debiendo existir, por ende, elementos extraños que interrumpan o alteren el nexo causal.

Sin atisbo de duda, este principio constitucional de la responsabilidad del Estado, alcanza también a las Administraciones Tributarias, quienes están obligadas a responder por todos los daños que sus diversas actuaciones causen en el patrimonio de los particulares, sin importar si los mismos derivan de su funcionamiento anormal (responsabilidad con falta o clásica) o normal (responsabilidad por sacrificio particular, sin falta u objetiva), siempre que no exista en cabeza de quien sufre la lesión, como se ha dicho, el deber jurídico de soportarla y siempre que se satisfagan los presupuestos de procedencia mencionados *ut supra*.”

Esta decisión es muy importante porque reconoce, por primera vez hasta donde nuestro conocimiento alcanza, que la Administración Tributaria debe indemnizar a los particulares por los daños que cause su actuación, provenga ésta de una falta de servicio o no; y además, porque delimita los requisitos que deben ser satisfechos para que esta responsabilidad se haga efectiva.

También en este ámbito específico es muy importante la sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa de fecha 9 de octubre de 2001,

¹⁰³⁰ Juez Titular, Dra. Dulce María Parra y Jueces Asociados Benjamín Lea y Luis Fraga-Pittaluga.

caso *Hugo Eunices Betancourt Zerpa*, ya citada, porque en ella claramente se expresa que “...del espíritu del Constituyente se deriva la voluntad de consagrar un *sistema integral de responsabilidad patrimonial del Estado*, que abarca todos los daños ocasionados **por cualesquiera actividad derivada del ejercicio de las funciones ejercidas por los órganos del Poder Público**” (destacado y subrayado nuestro), lo que sin la menor duda incluye a las actuaciones de la Administración Tributaria.

En adición a las decisiones anteriores, no cabe duda que la sentencia más importante que hasta ahora se ha producido en esta materia es la dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario con Jueces Asociados, bajo el No. 760, de fecha 4 de febrero de 2003, en el caso *Sociedad de Venta y Fabricación de Automóviles, S.A. (SOFAVEN) vs. Fisco Nacional*, la cual es de trascendental importancia en el tema que nos ocupa y por ello será analizada en detalle.

Estas decisiones acaban por reconocer que en nuestro país, en materia de responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria, conviven los sistemas de responsabilidad: (i) subjetiva o por funcionamiento anormal y (ii) objetiva o por sacrificio particular, todo dependiendo del supuesto concreto de que se trate, por lo que se dice que el sistema de responsabilidad patrimonial venezolano es *mixto*.

En el primer caso y como lo ha sostenido la jurisprudencia patria, la responsabilidad patrimonial de la Administración deriva de la causación por parte de ésta de un daño anormal y especial, originado en actividades lícitas o producto de un funcionamiento normal de los servicios públicos o de cualquier actividad estatal o de interés general, y se fundamenta en el principio de igualdad ante las cargas públicas, en ciertos casos apoyado por la doctrina del riesgo. Expresa la doctrina que la idea de base de la teoría del sacrificio particular es realmente simple y lógica, en el sentido de que los sacrificios particulares que otorgan derecho a la indemnización son aquellos que, siendo imputables a las actividades administrativas, sobrepasan los niveles de gravedad o tolerabilidad. Tales niveles de soportabilidad o tolerabilidad no son invariables, sino que varían según los tipos de servicios administrativos y en función de las circunstancias de tiempo y lugar y otros aspectos del caso de que se trate. Por su parte, la especialidad del daño se vincula con el número de víctimas afectadas patrimonialmente por la actividad administrativa; así, el daño será especial cuando el mismo es sufrido por una persona o por un grupo de personas determinable.¹⁰³¹

En el segundo caso, se trata del régimen ordinario de responsabilidad patrimonial oriundo del Derecho Común, (responsabilidad por funcionamiento anormal o por falta de servicio) en el cual el criterio específico o decisivo para los fines de la responsabilidad es una falta o funcionamiento anormal de los servicios públicos o de cualquier actividad estatal o de interés general.

¹⁰³¹ ORTIZ ÁLVAREZ, L. *La responsabilidad...*, p. 147 y ss.

El profesor RAFAEL BADELL MADRID explica que: "...la responsabilidad por falta o funcionamiento anormal del servicio encuentra justificación en el derecho que tienen todos los particulares a obtener un funcionamiento normal y adecuado de los servicios públicos. De manera que cuando la Administración no cumple con esta obligación, causa un daño y actúa ilícitamente, deberá indemnizar al particular. En efecto, los administrados tienen derecho a ser indemnizados por el Estado de toda lesión que sufran en sus bienes y derechos, salvo caso de fuerza mayor, culpa de la víctima o la intervención de un tercero, siempre que la lesión sea la consecuencia del funcionamiento defectuoso o anormal del servicio público". Por otro lado, sobre la responsabilidad sin falta o por sacrificio particular, señala: "Este otro tipo de responsabilidad se verifica cuando el Estado, en ejercicio de su *actividad lícita*, causa un daño que por virtud de su gravedad y especialidad comporta una ruptura del principio de igualdad ante las cargas públicas, desde que impone un sacrificio para el particular que excede de aquel que el común de los administrados debe normalmente soportar. El principio de igualdad ante las cargas públicas es una concreción del principio general de igualdad, previsto en el artículo 21 de la Constitución."¹⁰³²

En cuanto concierne al ámbito de la tributación, el principio de la responsabilidad patrimonial del Estado adquiere especial relieve, pues estamos frente a una actividad que, por definición, supone la afectación del patrimonio de los sujetos pasivos del tributo. No obstante, ha de tenerse en cuenta que esta afectación es consentida por los sujetos pasivos de la misma en una forma indirecta, en tanto se basa en el deber constitucional de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, previsto en el artículo 133 de la Carta Fundamental como base y principio fundamental del sistema tributario.

De allí que el poder de creación y las potestades de fiscalización, determinación, liquidación y recaudación de los tributos, por sí mismas consideradas, no pueden ser fuente de responsabilidad patrimonial del Estado, por cuanto si bien el patrimonio de los ciudadanos resulta afectado por el ejercicio del poder, las potestades y las competencias tributarias, tal afectación es constitucional y perfectamente legítima y no puede, en principio, originar daño alguno que sea susceptible de ser reparado, siempre y cuando se desenvuelva dentro de los límites impuestos por la Constitución y la ley.

Admitir lo contrario supondría desmantelar el sistema tributario, dado que los ingresos recaudados a través del mismo volverían a manos de los ciudadanos por la vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración. Es decir, el deber de contribuir sería una norma sin sentido y el sostenimiento de los gastos públicos, una tarea imposible.

¹⁰³² BADELL MADRID, R. "La responsabilidad del Estado en Venezuela". *Discurso de incorporación del Dr. Rafael Badell Madrid a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*. Caracas, 2014: DISCURSO-DE-INCORPORACION-DEL-236.pdf (aciempol.org.ve).

Sobre este particular la más autorizada doctrina ha sostenido que el tributo, cuando está establecido en una ley y no es ilegal o inconstitucional, es una carga soportable, no pudiendo haber responsabilidad administrativa sin falta o por sacrificio particular. Cuando un acto tributario es lícito, éste ciertamente se convierte en un acto cuyo contenido y efectos son jurídicos y deben ser soportados por existir causas de justificación del detrimento patrimonial, no pudiendo hablarse entonces de daños especiales, singularizados o individualizados que produzcan una ruptura de la igualdad ante las cargas públicas.¹⁰³³

Ahora bien, en materia tributaria, la afectación patrimonial que debe ser consentida por los sujetos pasivos es sólo aquella que respeta a cabalidad, en toda su dimensión, los principios constitucionales que informan y presiden el sistema tributario, cuales son, en nuestro ordenamiento jurídico, el de la legalidad (artículo 317), el de la progresividad (artículo 316), el de la capacidad contributiva (artículo 317), el de la generalidad y no discriminación (artículos 21 y 133), el de la no confiscación (artículo 317), y, además, huelga decirlo, los límites y las formalidades impuestos por las leyes.

Por tanto, si la afectación del patrimonio del sujeto pasivo causa a éste un daño que va más allá de los límites que impone el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, es decir, si el ejercicio de las potestades y competencias tributarias supone en un caso dado un daño anormal y especial, surge la obligación de resarcir.

En ocasiones no importará si el daño es producto de una actividad legítima o no, o si deriva del funcionamiento anormal de la Administración Tributaria en la gestión de los tributos, lo que interesa es reparar el daño que sufre el sujeto pasivo cuando, como hemos dicho, el mismo trasciende el claro límite fijado por el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, porque también, como se sabe, uno de los fundamentos constitucionales de la responsabilidad patrimonial de la Administración en general y también de la Tributaria en particular, es el principio del equilibrio frente a las cargas públicas.

Así entonces, el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas y el equilibrio o justa distribución de las mismas entre todos los ciudadanos, son dos caras de la misma moneda que, al justificar el poder tributario del Estado, justifica al propio tiempo el deber que éste tiene de resarcir los daños que causa su actuación. Como se ha dicho con acierto: “la responsabilidad patrimonial supone el reconocimiento de que las secuelas negativas de la actividad administrativa no deben gravitar sobre el patrimonio o intereses privados aislados sino de forma global”.¹⁰³⁴

¹⁰³³ ORTIZ ÁLVAREZ, L. *La responsabilidad...Cit.*, p. 556.

¹⁰³⁴ MATA SIERRA, M.T. *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*. Lex Nova, Valladolid, 1997, p. 62.

En consecuencia, siguiendo la misma tendencia que orienta la responsabilidad patrimonial de la Administración en general, en el caso de la tributaria en particular podemos afirmar que el sustrato de la misma es la subsanación o reparación del daño causado en el patrimonio del administrado por la gestión tributaria.

Como se advierte, también en el ámbito tributario subyace como principio rector de la responsabilidad el equilibrio frente a las cargas públicas. Recuérdese que la gestión tributaria tiene como único propósito -excepto, claro está, en el caso de los tributos *pigouvianos*¹⁰³⁵ o con fines extrafiscales- obtener los recursos necesarios para sufragar los gastos públicos.

Tales gastos, como se sabe, resultan fundamentalmente de la actividad que cumple el Estado para atender la satisfacción de las necesidades colectivas; de modo pues que, en definitiva, la actividad tributaria es, se supone, una gestión ejecutada en beneficio de todos. Si se asume tal postulado, resulta que todos somos beneficiarios mediatos de la actividad tributaria -aunque ello resulte en cierta forma paradójico- y, por ello, entre todos también debe distribuirse el riesgo del daño -carga pública- ínsito en tal actividad. Esta distribución equitativa se alcanza cuando el Estado responde frente a los daños causados por su actividad.

Adicionalmente debe recalcar que la actividad tributaria presupone por sí misma, como ya hemos dicho, un sacrificio patrimonial consentido tácitamente a través del pacto constitucional, de tal suerte que en una materia como esta, la existencia de mecanismos de garantía para que la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos se mantenga dentro de los límites establecidos por la Constitución, resulta, sin lugar a dudas, indispensable.

En esta línea de pensamiento es claro que el instituto de la responsabilidad del Estado luce como una de las garantías más efectivas y útiles y de particular importancia en el ámbito tributario, puesto que por más que se predique la relación de igualdad entre el ente exactor y el sujeto pasivo de la relación tributaria, es preciso aceptar que el ejercicio de la potestad tributaria, como potestad administrativa que es, entraña como correlativo el deber de sujeción y, por ende, un riesgo mayor a situaciones de desequilibrio generadoras de daños requeridos de reparación. Como ha dicho con acierto la jurisprudencia: “*los ciudadanos tienen un auténtico derecho fundamental a obtener la responsabilidad patrimonial del Estado y una “reparación integral” de todos los daños que sufran en sus bienes y derechos*”¹⁰³⁶.

¹⁰³⁵ El economista británico ARTHUR PIGOU concibió un tipo de tributos cuyo propósito sería corregir externalidades negativas o positivas, los denominados fallos del mercado, como es el caso de los impuestos *verdes* o ecológicos, o los impuestos a los productos dañinos para la salud como el alcohol y el tabaco. *Vid.* CASTELLUCCI, L. – MARKANDYA, A. *Environmental Taxes and Fiscal Reform*. Palgrave-Macmillan, 2012, p. 2018.

¹⁰³⁶ *Cf.* S. TS1ro.CT (Con Asociados), No. 760, 04 de diciembre de 2003, caso: *Sociedad de Venta y Fabricación de Automóviles, S.A. (SOFAVEN)*, consultada en original.

Por lo tanto, no es aventurado afirmar, y así lo ha hecho la doctrina¹⁰³⁷, que si es a la Administración Tributaria a quien se confía el encargo de administrar adecuadamente una parte extraordinariamente importante de los ingresos públicos, sería un contrasentido entonces que tal encargo, de tan relevante importancia, fuera emprendido por quien no responde de sus acciones dañosas.

Es importante destacar, en adición a todo lo expuesto, que el universo de situaciones que pueden dar lugar a la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria es variado. No se trata únicamente de las situaciones dañosas que surgen como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria; antes por el contrario, además de los perjuicios que efectivamente pueden resultar del ejercicio de dicha potestad, existen otras manifestaciones del actuar de la Administración Tributaria que pueden ser fuente de responsabilidad patrimonial para ésta.

Según la actividad frente a la cual nos encontremos y las particulares regulaciones legales que existan de la misma, la responsabilidad analizada tendrá su fundamento en el funcionamiento anormal del servicio o bien en la teoría de la responsabilidad sin falta o por sacrificio particular.

Hoy en día el principio de la responsabilidad de la Administración Tributaria atraviesa parajes sombríos. Como lo señala con acierto DANIEL BETANCOURT: “El campo normativo del Derecho Tributario ha recogido nominalmente las premisas de la garantía patrimonial en favor de los contribuyentes y el reconocimiento de las pretensiones de condena por daños, cuya máxima expresión dentro del Derecho Tributario es el contenido del actual artículo 336 del Código Orgánico Tributario. Sin embargo, la especialidad de la materia y por la naturaleza de las potestades de la Administración Tributaria, conceptualmente otorgadas en función del bien común, han llevado a la interpretación restrictiva de esas premisas y, por consiguiente, al desconocimiento y ausencia de tutela judicial efectiva del contenido de las pretensiones de condena invocadas por los contribuyentes.”¹⁰³⁸

¹⁰³⁷ SÁNCHEZ GARCÍA, N. “Hacienda Pública y Responsabilidad de la Administración”. *Presupuesto y gasto público*, Madrid, 1986, No. 27, pp. 66 y 67.

¹⁰³⁸ BETANCOURT, D. “Las pretensiones de condena en el derecho procesal tributario venezolano como expresión de la garantía patrimonial integral de los contribuyentes frente al funcionamiento de la administración tributaria.” *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2015, No. 148, p. 109.

CAPÍTULO SEGUNDO

PRESUPUESTOS NECESARIOS PARA QUE OPERE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El régimen jurídico de la responsabilidad patrimonial de la Administración en general, y de la tributaria en particular, exige la satisfacción de varios extremos para su procedencia, todos los cuales deben ser circunstanciados y probados por quien pretende la indemnización. Se trata de requisitos imprescindibles sin los cuales la susodicha responsabilidad no puede declararse y hacerse efectiva. De seguidas hacemos un breve análisis de tales requisitos, destacando las particularidades que los mismos pueden asumir en materia tributaria.

1. *Imputabilidad*

Para que surja en cabeza de la Administración el deber de reparar los daños antijurídicos que sufra el patrimonio de los administrados, es necesario que tales daños puedan atribuirse a las actuaciones formales, materiales o a las omisiones atribuibles a dicha Administración. Ello es así incluso en los casos de responsabilidad sin falta, porque como es lógico entender, el hecho de que la responsabilidad de la Administración sea objetiva, vale decir, que opere sin que medie una actuación ilegal y culposa en la causación del daño cuya reparación se pretende, no autoriza en modo alguno a prescindir del elemento subjetivo.

En términos muy sencillos puede expresarse con respecto al requisito de la imputabilidad, que en el ámbito de la responsabilidad patrimonial de la Administración existe un daño que debe ser reparado y ese daño, obviamente, ha sido causado por alguien o en nombre de alguien quien, en definitiva, es el único que puede ser llamado a responder.

El Estado, en sus distintas personificaciones jurídicas, es sujeto de derechos y obligaciones y por tanto imputable. Se ha dicho en este sentido que para que surja la responsabilidad patrimonial de la Administración es necesario que el daño haya sido ocasionado por la actuación de los órganos del gobierno, de las entidades públicas, de sus funcionarios o agentes, en la esfera de sus atribuciones respectivas.¹⁰³⁹

¹⁰³⁹ Sentencia del Tribunal Supremo Español, 7 de julio de 1984.

En el caso de las Administraciones Tributarias el asunto no tiene ninguna particularidad especial. Los daños antijurídicos ocasionados a los administrados por los agentes de las distintas Administraciones Tributarias en ejercicio de sus potestades y competencias dan lugar al nacimiento de la responsabilidad patrimonial. Basta identificar la estructura organizativa en la cual está integrado el órgano cuya acción u omisión produce la lesión, y la responsabilidad será así imputada a la persona jurídica a la que pertenezca tal estructura organizativa.

Como se advierte, el problema de la imputación como requisito condicionante de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública en general y de la tributaria en particular, requiere para su resolución el auxilio de la teoría general de la organización administrativa y entender, sobre todo, que la responsabilidad sólo puede ser atribuida a una persona, aun cuando esa persona se manifieste en diversas formas, aglutinando en sí misma distintos protagonismos.

Ahora bien, si el asunto de la imputabilidad en los aspectos anotados, luce en cierta forma sencillo, no lo es tanto cuando se analiza un aspecto de capital importancia en su configuración, y es que de acuerdo con autorizada doctrina, la imputación sólo opera en tanto y en cuanto la acción dañosa haya sido realizada por un ente de la Administración actuando dentro del ámbito de sus potestades y competencias.¹⁰⁴⁰ Esta conclusión no es unánime y la posición contraria encuentra asidero en la jurisprudencia española¹⁰⁴¹.

En nuestro ordenamiento jurídico, la norma fundamental sobre la cual se construye todo el sistema de la responsabilidad patrimonial de la Administración prevé con meridiana claridad que los perjuicios indemnizables son aquellos que sean imputables al funcionamiento de la Administración Pública (artículo 140 de la Constitución).

Ahora bien, la difícil configuración del requisito de la imputabilidad que se presenta en ámbitos como, por ejemplo, el de la actividad de policía en su faceta de mantenimiento del orden público, en el cual se discute arduamente si el servicio debe responder de los daños causados por sus agentes en situaciones que por su naturaleza son creadoras de riesgo de daños para los particulares, no adquiere tanto relieve en el caso de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria, pues aunque no es imposible que agentes de ésta causen lesiones actuando al margen de sus competencias, aislar estas conductas dañosas de aquellas por las cuales debe responder dicha Administración, es mucho más fácil.

Asimismo, es pertinente destacar que la gestión tributaria no es una actividad creadora de riesgo de daños para los particulares que obligue a hipertrofiar los límites de la responsabilidad patrimonial, como ocurre en materia de mantenimiento del orden y la seguridad pública.

¹⁰⁴⁰ MARTÍN REBOLLO. Nuevos planteamientos en materia de responsabilidad de la Administración pública. *Libro Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, Editorial Civitas, Madrid, 1991, III, p. 2804./ GONZÁLEZ PÉREZ, J. *Responsabilidad Patrimonial de la Administraciones Públicas*. Civitas, 1996, p. 281.

¹⁰⁴¹ Cf. Sentencia del Tribunal Supremo Español, 27.05.87.

2. *Relación de causalidad*

La existencia de un daño y de un sujeto cuya responsabilidad se reclama, son datos indispensables en el tema que se analiza, pero sin duda insuficientes por sí solos para terminar de perfilar el sistema de la responsabilidad patrimonial de la Administración en general y de la tributaria en particular.

Entre ambos elementos, el daño y el sujeto imputado, debe existir una conexión que ponga en funcionamiento el aparato de la responsabilidad patrimonial de la Administración, y esa conexión, ese elemento comunicante que termina de articular el sistema, es la relación de causalidad.

Entre la actuación u omisión del ente a quien se imputa el daño y se reclama la reparación y el daño ocasionado, debe existir una relación de causa-efecto. Esta relación debe ser inmediata, directa y exclusiva entre la actuación u omisión del ente y la lesión sufrida; no debe haber, pues, elementos extraños que interrumpan o alteren el nexo causal.

La relación causal es un vínculo que une la acción o la omisión con el daño causado, al punto que éste no podría haberse producido en ausencia de tal acción u omisión. Si bien esa vinculación entre los elementos dichos implica un juicio valorativo de lo acreditado por quien alega el perjuicio y no se ha de llegar a exigir una prueba concluyente de difícil consecución en la mayoría de los casos, sí se ha de precisar, para su apreciación, deducir conforme a las reglas del criterio racional, un enlace preciso y directo entre uno y otro, expresivo de esa dependencia entre ambos.¹⁰⁴²

Dice la doctrina que: “El requisito de la causalidad como elemento constitutivo del instituto resarcitorio, al igual que el daño, es unánimemente reconocido por la doctrina científica y la jurisprudencia, tanto en el derecho civil como en el derecho administrativo, igual en el ámbito de la responsabilidad extracontractual que en el de la contractual, así se acoja el sistema subjetivo fundado en el principio de culpabilidad elaborado por el derecho romano postclásico o se acepte un sistema objetivo fundado en el principio de la garantía del patrimonio de la víctima.

Es evidente que un sujeto solamente puede ser obligado a indemnizar los daños que haya causado a otros y que deba ser exonerado de responsabilidad cuando aquellos daños se deriven de acontecimientos humanos o naturales extraños al círculo de sus actividades: lo que indica que la relación de causalidad es un presupuesto de la imputabilidad...”¹⁰⁴³

Todo lo anterior ha sido reconocido por la jurisprudencia del Máximo Tribunal en reiteradas oportunidades, al establecer que:

¹⁰⁴² Cf. Sentencia de Tribunal Supremo Español, 08 de octubre de 1986.

¹⁰⁴³ ESCOBAR GIL, R. Responsabilidad contractual de la Administración pública. Temis, Bogotá, 1989, p. 201.

“(…)de acuerdo al texto del artículo 140 del Texto Fundamental citado, los elementos constitutivos que deben concurrir para la procedencia de la responsabilidad de la Administración, son: a) que se haya producido un daño a los administrados en la esfera de cualquiera de sus bienes y derechos; b) que el daño infligido sea imputable a la Administración, con motivo de su funcionamiento, sea éste normal o anormal; y c) la imprescindible relación de causalidad que debe existir entre el hecho imputado a la Administración y el daño efectivamente producido por tal hecho.”¹⁰⁴⁴

“Sin embargo, aún cuando de acuerdo al artículo 140 del texto constitucional vigente la Administración estaría obligada a reparar el daño presuntamente sufrido por CIVCA como consecuencia de su funcionamiento normal, lo cual comporta la noción de responsabilidad objetiva de la Administración, esta Sala no puede dejar de advertir que tal noción admite límites que se derivan de los eximentes de responsabilidad que consagra el derecho común, que no pueden ser soslayados pues atienden a la responsabilidad general por hecho ilícito, como son las constituidas por causas extrañas no imputables, respecto de las cuales no existe razón alguna para que la Administración no pueda invocarlas; y las cuales se configuran en el presente caso por falta de la víctima y por el hecho de un tercero. En efecto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.193 del Código Civil, “Toda persona es responsable del daño causado por las cosas que tiene bajo su guarda, a menos que pruebe que el daño ha sido ocasionado por falta de la víctima, por el hecho de un tercero, o por caso fortuito o fuerza mayor”¹⁰⁴⁵

En el ámbito tributario existen áreas en las cuales la relación causal entre la acción u omisión y la lesión cuya reparación se reclama, es fácil de establecer y otras en las cuales la misma es harto compleja de aprehender. El nexo causal entre el cobro indebido de un impuesto y la lesión que de ello puede derivarse es en extremo mucho más fácil de establecer, que la relación causa-efecto entre una opinión emitida por la Administración Tributaria a un particular que ha hecho uso del derecho que le concede el artículo 260 el Código Orgánico Tributario venezolano, y la pérdida de una oportunidad de negocios.

3. *Daño*

Constituye el núcleo esencial de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria la causación de un daño, real y efectivo, evaluable económicamente e individualizable en relación con una persona o con un grupo de personas determinadas, que incida sobre bienes y derechos.¹⁰⁴⁶

¹⁰⁴⁴ Cf. S. TSJ/SPA, No. 02840 del 28 de noviembre de 2001, caso: *Consortio Inversionista Fabril* y TSJ-SPA y No. 01005, del 30 de julio de 2002, caso: *Cadela*.

¹⁰⁴⁵ TSJ/SPA, No. 01175 del 01 de octubre 2002, caso: *Civca vs. Elecentro*.

¹⁰⁴⁶ Cf. Sentencias de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, del 14 de agosto de 1984 y del 9 de agosto de 1994, y de la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala

No es indemnizable, pues, el mero temor o la expectativa a sufrir un perjuicio. Para que se pongan en marcha los mecanismos tutelares de la responsabilidad patrimonial, es preciso demostrar la existencia de un daño cierto y cuantificable¹⁰⁴⁷ en el patrimonio del sujeto que reclama la susodicha garantía.

La ruptura del principio del equilibrio frente a las cargas públicas se produce, justamente, cuando la Administración causa un daño antijurídico en el patrimonio de un sujeto, pero siempre que ese daño sea susceptible de ser acreditado y pueda ser mensurable económicamente con miras a su reparación.

En la doctrina española se distingue el daño de la lesión y se dice que no todos los daños producidos por la actividad administrativa son indemnizables, sino sólo aquellos que merecen la consideración de *lesión*. Se sostiene que el concepto de lesión se distingue del daño por la nota de la *antijuridicidad*: Siempre que exista una lesión, existe un daño, pero no siempre que exista un daño, estamos en presencia de una lesión en sentido técnico.¹⁰⁴⁸

La antijuridicidad del daño radica no necesariamente en que la conducta de quien lo causa sea contraria a derecho, sino en que el perjudicado no tiene el *deber jurídico* de soportarlo, dado que no existen causas de justificación que lo legitimen.

En conexión con lo expuesto, puede fácilmente entenderse que en materia tributaria y como antes se expresó, existe por definición una afectación patrimonial; pero tal afectación, aunque llegue a ser dañosa, en el sentido amplio del término, no es lesiva, siempre y cuando se mantenga dentro de los precisos límites que perfila el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. En este caso no surge lesión alguna en tanto el sujeto pasivo del impuesto tiene el deber jurídico de soportar la carga aun cuando ésta produzca, en sentido lato, un daño, y tal deber deriva en el ordenamiento jurídico venezolano, como antes hemos recordado, del artículo 133 de la Constitución.

Político-Administrativa 11 de febrero de 1985 y del 26 de mayo de 1985, todas consultadas en ORTIZ ÁLVAREZ, L. *Jurisprudencia de Responsabilidad Extracontractual del Estado (1961-1997)*. EJV-FUNEDA, Caracas, 1997, pp. 357 y ss.

¹⁰⁴⁷ El que el daño sea cuantificable no significa que debe ser susceptible de evaluación matemática exacta e inmediata para que sea indemnizable, es decir, las dificultades de evaluación no impiden el reconocimiento de la indemnización, como lo ha recordado la jurisprudencia, Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, en sentencia de fecha 14 de agosto de 1984. Esa determinación puede deferirse a la oportunidad de una experticia complementaria del fallo, siempre y cuando, claro está, en el proceso se hayan aportado las probanzas necesarias para demostrar el perjuicio, quedando sólo por determinarse su cuantía. *Vid.* Ss. Corte Suprema de Justicia, Sala Plena, 26 de febrero de 1985 y Sala Político Administrativa, 14 de agosto de 1991, todas consultadas en ORTIZ ÁLVAREZ, L. *Jurisprudencia...Cit.*, pp. 374 y 908 y ss.

¹⁰⁴⁸ SANTAMARIA PASTOR-PAREJO ALFONSO. *Derecho Administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo Español*. Editorial Centro de Estudios Ramón Arces, S.A., Madrid, 1992, p. 693.

En el ámbito tributario, la lesión patrimonial indemnizable puede asumir diversas formas que van desde las más simples como lo son el cobro de un impuesto no debido o el rechazo de una compensación procedente, hasta las variantes más complejas como los daños derivados de la aplicación de las medidas cautelares destinadas a proteger los créditos tributarios en riesgo de no ser satisfechos o los daños surgidos con ocasión de la actividad consultiva de la Administración Tributaria.

Ahora bien, para que la lesión sea indemnizable debe cumplir con ciertos presupuestos, los cuales conviene destacar de seguidas, señalando, de ser el caso, las particularidades propias de la materia tributaria:

3.1. *Lesión real y efectiva*

Este requisito presupone que el daño debe ser actual, no potencial o posible; no puede tratarse, como ha dicho el Tribunal Supremo Español¹⁰⁴⁹ de meras especulaciones sobre perjuicios o pérdidas contingentes o dudosas.¹⁰⁵⁰

Si esta exigencia no existiera o si no se aplicara con todo rigor, la Administración sería la obligada a reparar perjuicios hipotéticos, que sólo existen en la mente de quien los reclama o, en el mejor de los casos, de daños remotamente factibles, cuya ocurrencia sólo puede ser predicha mediante el uso de facultades demiúrgicas.

Se distingue claramente de estos casos el del daño que, aun cuando no se ha producido todavía, se materializará fatal e inevitablemente en el futuro como consecuencia de la acción administrativa actual. Se trata pues de todos los casos en los cuales la lesión es predecible con un margen de error razonable, vale decir, de supuestos en los cuales la no ocurrencia del perjuicio previsto sólo podría obedecer a un evento extraordinario e imprevisible. Tales daños, al ser inevitables, son susceptibles de dar lugar a la responsabilidad patrimonial de la Administración¹⁰⁵¹.

No hay en este caso particularidades específicas de la materia tributaria que merezcan ser destacadas, pues el principio general aplica en toda su dimensión y alcance. En su mayoría los daños causados por los actos u omisiones de la Administración Tributaria son reales y efectivos, y pueden ser evaluados económicamente con cierta facilidad. Sin embargo, existirán casos como el de los daños derivados de la actividad consultiva que pueden estar vinculados a la pérdida de oportunidades de negocios que son ciertamente difíciles de establecer, pues, como hemos dicho, aunque el daño puede ser futuro, debe ser cierto.

¹⁰⁴⁹ Sentencia del Tribunal Supremo Español, 10 de junio de 1981, Ar. 2453.

¹⁰⁵⁰ También la jurisprudencia venezolana se ha pronunciado reiteradamente al respecto: *Cf.* Sentencias de la CSJ/SPA 26 de mayo de 1994 y CPCA de 10 de diciembre de 1987, ambas consultadas en: ORTIZ ÁLVAREZ, L. *Jurisprudencia...cit.*, pp. 399 y ss.

¹⁰⁵¹ Así lo ha reconocido jurisprudencia patria, aunque no en forma pacífica: *Cf.* Sentencias Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa, 19 de julio de 1984 y en sentido opuesto Corte Primera de lo Contencioso Administrativo 19 de febrero de 1990, ambas consultadas en ORTIZ ÁLVAREZ, L. *Jurisprudencia...cit.*, pp. 415-419 y 420-422.

3.2. Lesión personal y directa

El que el perjuicio sea sufrido por la persona que reclama la reparación, es un principio general de la responsabilidad patrimonial.¹⁰⁵² Ello, sin embargo, merece algunas aclaratorias.

No necesariamente quien reclama la indemnización es el sujeto que ha sufrido el *daño*, mas siempre debe serlo aquel que ha sufrido el *perjuicio*.¹⁰⁵³ Esto nos lleva a realizar la distinción que recoge el profesor HENAO al comentar a BENOIT, entre daño y perjuicio, en el sentido de que la noción de *daño* es un hecho, en tanto que la de *perjuicio* es una noción subjetiva apreciada en relación con una persona determinada.¹⁰⁵⁴

Por eso, el perjuicio invocado por la víctima tiene que provenir del daño causado. Explica HENAO que: "...el carácter directo del daño supone el nexo de causalidad que ha de existir entre el daño definido como alteración material exterior y el perjuicio entendido como la consecuencia de dicha alteración sobre un patrimonio. No se trata entonces de entender que el perjuicio debe guardar una relación con el comportamiento del aparente responsable, que es un problema de imputación, sino de establecer que el perjuicio, entendido como la secuela del daño, sólo se repara si proviene de éste".¹⁰⁵⁵

Lo anterior explica cómo en materia tributaria el responsable tributario puede reclamar por el daño que ha sufrido el contribuyente, que se ha traducido en una situación perjudicial para él.

Se trataría, por ejemplo, del impuesto no debido que se ha determinado en cabeza del contribuyente, pero que ha sido ejecutado forzosamente en contra del responsable solidario.

En efecto, si la Administración Tributaria determina, liquida y recauda un impuesto no debido por el contribuyente, le habrá causado un daño susceptible de indemnización. Sin embargo, puede ocurrir que la ley haya determinado que otro sujeto, el responsable, cumpla la obligación tributaria. En este caso, el cobro del impuesto no debido constituye un daño causado al sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria, es decir, a aquél con respecto al cual se supone que se ha verificado el hecho imponible (contribuyente).

¹⁰⁵² HENAO, J.C. *El daño. Análisis comparativo de la responsabilidad extracontractual del Estado en derecho colombiano y francés*. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 1998, p. 88.

¹⁰⁵³ Cf. Sentencia Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, 21.11.91, consultada en ORTIZ ÁLVAREZ, L. *Jurisprudencia.... Cit.*, p. 383.

¹⁰⁵⁴ HENAO, J.C. *El daño...cit*, p. 76 y ss.

¹⁰⁵⁵ *Idem.*, p. 87.

Sin embargo, como por mandato de la propia ley es otro sujeto el que sufre el perjuicio (responsable), es decir, la consecuencia patrimonial de la alteración exterior (pago del impuesto no debido), será éste y no el contribuyente, el legitimado para reclamar la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria.

3.3. Lesión antijurídica

Para que la lesión patrimonial sea indemnizable, la misma debe ser *antijurídica*. Esta antijuridicidad no significa necesariamente que la conducta del sujeto que causa el daño tiene que ser contraria a la ley. En el caso de la responsabilidad patrimonial derivada del funcionamiento anormal, la obligación de reparar justamente deriva de la causación de un daño cuya fuente es una conducta de la Administración que supone el incumplimiento de una obligación administrativa preexistente; estamos aquí frente a la responsabilidad clásica, pues como se ha dicho, nada es más natural que se sea responsable de las propias faltas o de las faltas cometidas por las personas por las que se debe responder.¹⁰⁵⁶

En cambio, en el plano de la responsabilidad sin falta o por sacrificio particular, la obligación de reparar la lesión causada por la acción u omisión de la Administración deriva de que el sujeto que la sufre no tiene el deber jurídico de soportarla.¹⁰⁵⁷

De acuerdo con lo expuesto, la Administración no estará obligada a indemnizar cuando el daño sufrido no derive de una actuación u omisión antijurídica de ésta, si esa actuación antijurídica es el dato determinante de dicha responsabilidad (responsabilidad por falta o funcionamiento anormal), lo cual ocurre cuando la señalada acción u omisión ha sobrepasado el umbral de normalidad que se ha asignado al servicio respectivo.¹⁰⁵⁸

Fuera de estos supuestos que son tal vez los más comunes y en ocasiones los más fáciles de apreciar, existe, como ya hemos dicho, casos en los cuales la Administración responderá por el daño ocasionado, no porque éste suponga el incumplimiento de una obligación administrativa previa, sino porque aun habiendo cumplido tal obligación, el perjuicio causado se individualiza en un sujeto afectándolo en una intensidad tal que resulta resueltamente quebrantado el principio de equilibrio frente a las cargas públicas; la lesión es, pues, *intolerable* y, por tanto, *antijurídica*.

¹⁰⁵⁶ CHAPUS, R. *O.c.*, T. I., p. 1163.

¹⁰⁵⁷ En este sentido el Tribunal Supremo Español ha sostenido con especial tino que “La responsabilidad de la Administración se funda en el criterio objetivo de la lesión entendida como daño o perjuicio antijurídico que quien lo sufre no tiene el deber jurídico de soportar, deber que existe cuando la medida de la Administración constituye una carga de carácter general que todos los administrados incluidos en el ámbito de una medida están obligados a cumplir”. Cf. S. TSE, 11.06.93, consultada en: GONZÁLEZ PÉREZ, J. *O.c.*, p. 270.

¹⁰⁵⁸ Como consulta obligada para la debida comprensión de estas nociones *Vid.* ORTIZ ÁLVAREZ, L. *La responsabilidad...cit.*, pp. 236 y ss. / BADELL MADRID, R. *Responsabilidad del Estado en Venezuela*. S/E, Caracas, 2001.

Trasladando estas consideraciones al plano tributario, la cuestión alcanza sin duda un particular interés dado que, como ya lo hemos sostenido, la actividad de la Administración Tributaria, en su más amplia dimensión, comporta una afectación patrimonial para los administrados. Pero, como nos hemos empeñado en destacar con antelación, esta afectación debe ser tolerada y no sólo tolerada, sino que el administrado debe prestar su concurso y colaboración para que la misma se realice con todo éxito (artículo 133 de la Constitución).

Ahora bien, a los fines de establecer la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria por los daños que sus acciones u omisiones generan, no es posible examinar toda su actividad con un mismo lente, en tanto que la misma ejecuta acciones tan disímiles y diversas como determinar un tributo, autorizar un expendio de licores, resolver un recurso administrativo o realizar una visita domiciliaria para incautar bienes.

En algunos casos la lesión resarcible será sólo la que derive del incumplimiento de una obligación administrativa preexistente, como ocurre, por ejemplo, cuando la Administración Tributaria no contesta oportunamente las peticiones de los administrados. En otros supuestos, en cambio, la Administración Tributaria será obligada a indemnizar aun cuando su actuación no suponga el incumplimiento de una obligación administrativa previa, como sucederá, por ejemplo, en el ámbito de las medidas administrativas, las cautelares administrativas o el cobro ejecutivo.

CAPÍTULO TERCERO

CAUSAS DE LAS QUE DERIVA LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como antes hemos expresado, la Administración Tributaria es responsable por cualquier manifestación de su funcionamiento, normal o anormal, que implique una lesión individualizada del particular, todo ello con fundamento en el artículo 140 de la Constitución, 335 del Código Orgánico Tributario y 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública.

Partiendo de esta premisa podemos afirmar desde ya que las causas de las cuales puede surgir la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria se encuentran indisolublemente vinculadas a las diversas potestades y competencias que ésta ejerce. Cuando el ejercicio de estas potestades y competencias se traduce en una lesión patrimonial *no amparada por el ordenamiento jurídico*, nace el deber de indemnizar el perjuicio causado.

El énfasis que efectuamos en relación con que la responsabilidad sólo deriva de una lesión no amparada por el ordenamiento jurídico, obedece a que en este campo y como ya lo hemos advertido, muchas actuaciones de la Administración causan perjuicios patrimoniales a los ciudadanos.

Así, el sólo hecho de experimentar la amputación de nuestros ingresos como consecuencia, por ejemplo, de la autoliquidación del impuesto sobre la renta, sin duda es un daño patrimonial, sobre todo en países como el nuestro, en los cuales existe una alta presión fiscal, no compensada por más y mejores servicios públicos sino, por el contrario, carente de legitimidad por el pésimo funcionamiento de todo el aparato estatal. Sin embargo, con todo lo criticable que es esta situación, está claro que el pago de los tributos debidos en virtud de la ley no es fuente de responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria; no hay en este caso, como antes lo hemos anotado, una verdadera *lesión*.

Como lo sostiene autorizada doctrina, el límite es preciso y lo perfila el propio ordenamiento a través del establecimiento de aquellos deberes y obligaciones que deben soportar los administrados y de los derechos que se les reconocen.¹⁰⁵⁹

¹⁰⁵⁹ MATA SIERRA, M.T. *O.c.*, p. 89.

No obstante lo anterior, el campo en el cual puede desplegarse la garantía de la responsabilidad patrimonial en el ámbito de la Administración Tributaria es verdaderamente amplio, pues abarca todos aquellos actos, actuaciones materiales u omisiones, que causan daños no amparados por el ordenamiento jurídico.

Ello así, no luce acertado intentar siquiera una enumeración de todos los supuestos en los que puede nacer la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria; tal pretensión pecaría de un excesivo casuismo y, sin la menor duda, dejaría por fuera una buena cantidad de situaciones.

Trataremos por tanto de abordar únicamente aquellas situaciones que nos parecen más proclives a ser fuente de responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria, sin entender, como ya lo hemos expresado, que sean ni los más frecuentes ni los más importantes supuestos que puede ofrecer la dinámica de la gestión tributaria.

1. *La responsabilidad de la Administración Tributaria por demora en la tramitación de algunos procedimientos tributarios*

Tradicionalmente se ha sostenido que la demora de la Administración en la tramitación de los asuntos que interesan a los administrados no es fuente de responsabilidad patrimonial desde que existen diversos mecanismos (silencio administrativo negativo, silencio administrativo positivo, recurso por abstención o por demora, recurso de queja, amparo tributario) para provocar la resolución de los expedientes.

Sucedo sin embargo que tales mecanismos, con sus incontestables bondades, no son totalmente reparadores de los perjuicios que el letargo administrativo provoca en el patrimonio de los particulares.

Hemos afirmado ya que la mora administrativa es fuente de inseguridad jurídica y ésta es una prolífica matriz para la generación de perjuicios de toda índole en el patrimonio de los particulares: negocios que se frustran, oportunidades que se pierden, actividades productivas que se paralizan, proyectos que quedan en suspenso o capitales que quedan anclados sin poder convertirse en fuente de riqueza y empleo.

En el ámbito tributario la situación es idéntica, con el agravante de que se trata, como ya hemos sostenido, de una actividad que por su propia naturaleza afecta el patrimonio de los administrados, lo cual exigiría de la Administración una acción más eficaz que hiciera menos gravosa una relación que ya es bastante molesta para el ciudadano común, en especial en un país donde la actividad administrativa prescricional -justificación última del pago de tributos- está en ruinas.

La doctrina ha dicho con acierto que la extralimitación de los plazos en el desarrollo de los procedimientos tributarios -ya sean de fiscalización, verificación, determinación, recaudación, autorización, entre otros- sin perjuicio de suponer la activación de otros medios de defensa previstos por el ordenamiento jurídico, si produce en forma fehaciente una lesión patrimonial en perjuicio de un administrado, es

susceptible de convertirse en causa suficiente para que el mismo pueda instar la responsabilidad de la Administración Tributaria.¹⁰⁶⁰

La demora en la tramitación de los procedimientos administrativos es ilícita; viola normas constitucionales y legales expresas y principios fundamentales que informan el procedimiento administrativo ordinario y también el especial tributario.

Por eso, si ha de establecerse la posibilidad de exigir a la Administración Tributaria la reparación de los perjuicios que su retardo en tramitar los procedimientos administrativos de primer y segundo grado causa en el patrimonio de los particulares, pensamos que no hace falta acudir a la teoría de la responsabilidad sin falta o por sacrificio particular.

Antes bien, nos encontramos ante un supuesto típico donde es el régimen ordinario de responsabilidad patrimonial el que tiene cabida, esto es, la responsabilidad por falta o funcionamiento anormal, puesto que, como hemos sostenido, el retardo en la tramitación y resolución de los procedimientos administrativos es una situación antijurídica, contraria a la Constitución y a las leyes.

En consecuencia, asumido lo anterior, sólo es preciso determinar si esa actividad ilegítima de la Administración Tributaria puede causar lesiones en el patrimonio de los particulares, susceptibles de ser reparadas haciendo efectiva la responsabilidad patrimonial de dicha Administración.

Veamos de seguidas, muy brevemente, los casos en los cuales la mora de la Administración Tributaria en la tramitación de los procedimientos administrativos puede convertirse en fuente de responsabilidad patrimonial.

1.1. Fiscalización

Tolerar la fiscalización tributaria con todo lo que ello implica en molestias e incomodidades para el sujeto pasivo, no significa consentir que la misma se prolongue indefinidamente.

Si bien es cierto que en nuestro ordenamiento jurídico no existe un plazo definido dentro del cual la fiscalización tributaria deba ejecutar sus competencias; salvo la prescripción de la acción del fisco para reclamar el cumplimiento de las obligaciones y deberes formales o para sancionar su incumplimiento, las labores fiscalizadoras pueden prolongarse más allá de lo razonable.

Durante esta prolongación indebida, el administrado deberá soportar la presencia de un inquisidor cuyo objetivo es impreciso; día tras día, un extraño, interrumpirá las labores ordinarias de la empresa; requerirá varias veces los mismos documentos, examinará algunos que nada tienen que ver con la determinación del tributo, accederá a información confidencial del negocio y mantendrá en jaque al contribuyente.

¹⁰⁶⁰ MATA SIERRA, M.T., *O.c.*, pp. 119 y 120.

Esta situación indeseable debe ser tolerada si la misma se produce, al menos formalmente, dentro de los límites fijados por nuestro ordenamiento jurídico, o sea, si no hay lesión patente de derechos y garantías previstos en la Constitución y las leyes. El abuso y la desviación de poder encuentran aquí un campo fecundo para actuar a sus anchas, sin dejar rastros que permitan controlarlos adecuadamente.

Ahora bien, ocurre que en el curso de la fiscalización pueden ocurrir hechos desencadenantes de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria; situaciones en que la tolerancia impuesta por las normas tributarias llega a su límite.

Así sucederá cuando esa prolongación indebida e ilegítima del procedimiento administrativo de fiscalización produzca la paralización de las actividades normales del contribuyente; cuando la incautación de libros y documentos o la toma de posesión de bienes con los cuales se presume que se ha cometido una violación a las normas tributarias, se retarde hasta conducir al cierre de un negocio¹⁰⁶¹; o cuando la presencia constante de la fiscalización tributaria en un determinado negocio someta al escarnio público al empresario, haciéndolo víctima del rechazo de sus clientes, determinando, en definitiva, la reducción ostensible de sus ingresos.

En todos estos casos ha lugar la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria. No obstante, a diferencia de lo que ocurre en el resto de los procedimientos administrativos tributarios, en el caso particular de la fiscalización, toda vez que no hay un plazo específico que la Administración deba respetar, parece difícil hablar de un funcionamiento anormal o de una falta de servicio cuando el procedimiento se prolonga exageradamente, trayendo consigo las situaciones dañosas a las que hemos aludido.

Por ello, en este específico supuesto es la teoría de la responsabilidad sin falta o por sacrificio particular a la que hay que acudir para determinar la responsabilidad de la Administración Tributaria, salvo en aquellos casos en los cuales la fiscalización ha violado normas constitucionales o legales y ha además causado un daño. En el primer caso, habrán de determinarse entonces los daños *anormales* y *especiales* que la prolongación exagerada del procedimiento fiscalizador genera.

No desconocemos que la prueba del daño y de la relación de causalidad, son labores casi heroicas en este supuesto, más no imposibles, sobre todo si la jurisprudencia rompe los paradigmas tradicionales que enfrenta en general el tema de la responsabilidad patrimonial de la Administración por sacrificio particular.

Quien ha sido objeto de una fiscalización conoce perfectamente los innumerables abusos que en la misma se cometen, siendo el peor de todos ellos el tener que paralizar constantemente las labores ordinarias del contribuyente para atender al funcionario que investiga.

¹⁰⁶¹ En el caso específico de la contabilidad, la medida de retención tiene una limitación temporal de treinta (30) días continuos de acuerdo con el artículo 138, parágrafo único, del Código Orgánico; pero si este plazo es irrespetado y se causa una lesión al administrado, la Administración Tributaria debe reparar el daño ocasionado.

En ocasiones, afortunadamente no en la mayoría de los casos, el retardo exagerado en las labores fiscalizadoras se debe a la falta de preparación del funcionario quien al no contar con las herramientas técnicas necesarias para ejecutar adecuadamente su labor, pide más documentos de los que debe, requiere explicaciones que él debe conocer u obvia pruebas contundentes en favor del administrado. En otras, en cambio, el ir y venir de la labor investigadora viene determinado por la carencia de un plan de fiscalización en el que se determine con claridad el alcance de la misma. No obstante lo expuesto, habrá ocasiones, es bueno reconocerlo, en las cuales el retardo se debe exclusivamente a una falta de colaboración del administrado que incluso puede llegar a calificarse como obstrucción de la actuación administrativa. Como es obvio, en este último supuesto no hay lugar a responsabilidad patrimonial alguna de la Administración Tributaria.

1.2. El procedimiento sumario

Como hemos expresado antes, el procedimiento administrativo tributario de primer grado tiene dos fases y la segunda puede suponer la apertura del llamado procedimiento sumario, si el caso encuadra en los supuestos a que se refiere el Código.

A diferencia de lo que ocurre en el procedimiento administrativo ordinario, en el especial tributario de primer grado, cuando se ha abierto el sumario, la Administración tiene un plazo para decidir, lo cual, sin embargo, no tiene nada de particular. La especialidad de la materia tributaria en este caso radica en que si la Administración Tributaria no culmina dicho procedimiento con un acto definitivo debidamente notificado a su destinatario en el plazo de un año, contado a partir del vencimiento del plazo para presentar el escrito de descargos frente a las objeciones contenidas en el acta fiscal, el procedimiento perime y el acta y la resolución dictada fuera del plazo quedan sin ningún efecto, como lo hemos tratado previamente.

No pareciera, pues, que en este caso puedan producirse daños como consecuencia de la dilación, toda vez que el retardo produce graves e inevitables consecuencias para la Administración. Sin embargo, ocurre que mientras no se produzca la prescripción de la acción para reclamar el cumplimiento de la obligación tributaria o para sancionar su incumplimiento, la Administración Tributaria puede iniciar otro procedimiento sumario, interrumpiendo así el curso de la prescripción. Ese procedimiento también puede quedar anulado si la Administración consume inútilmente el plazo previsto en la ley y de ese modo la situación puede prolongarse por largo tiempo, más del que el administrado debe soportar.

La apertura y anulación de un procedimiento, supone un gasto innecesario en honorarios de abogados u otros asesores afines con la materia tributaria, la pendencia angustiante de una situación que dificulta el desarrollo normal de las actividades del contribuyente y, en fin, una variedad de perjuicios que deben ser analizados caso por caso. Si, como hemos dicho, estos perjuicios se traducen en una lesión antijurídica al patrimonio del contribuyente, que no encuentra sustento en el ordenamiento jurídico, y que guarda una relación directa e inmediata con la actuación de la Administración Tributaria, hay lugar a la responsabilidad patrimonial de esta última.

1.3. Los procedimientos de segundo grado

Al igual que en el caso anterior, la Administración Tributaria tiene un plazo para decidir los recursos administrativos interpuestos por los administrados contra sus actos. Este plazo es razonable y ha sido fijado por el Código en sesenta (60) días continuos contados a partir de la fecha de finalización del lapso probatorio. Sin embargo, si la Administración no lo respeta, la consecuencia es idéntica a la que se prevé en nuestro ordenamiento jurídico para los procedimientos administrativos ordinarios: *el silencio administrativo negativo*. El administrado queda habilitado para recurrir a la jurisdicción contencioso-tributaria para someter a control al acto que se ha sido producto del procedimiento de primer grado.

No obstante, lo anterior es una opción y por ello es perfectamente posible que el administrado decida esperar la resolución administrativa para evitar los gastos e inconvenientes de toda índole que supone el sostenimiento de un proceso judicial. Si el administrado escoge esta alternativa y la Administración Tributaria prolonga indebidamente la decisión del recurso, y si esta indebida prolongación ocasiona una lesión con las características que aquí hemos definido en el patrimonio del administrado, hay lugar a la reclamación de responsabilidad.

1.4. Las peticiones

En cuanto se refiere a los procedimientos administrativos de primer y segundo grado que se tramitan ante la Administración Tributaria como consecuencia de una petición o solicitud del administrado, también existen plazos para responder impuestos por la ley.

Sin embargo, si estos plazos son irrespetados, los mecanismos que ofrece el ordenamiento jurídico tienen por objeto provocar una respuesta a través de una acción específica destinada a proteger el derecho de petición (*amparo tributario*).

La pregunta obligada es si además del uso de este mecanismo, que con toda su efectividad no puede evitar que la respuesta siempre sea tardía y que para su obtención se hayan generado costos e inconvenientes que eran innecesarios, existirá alguna forma de reparar el daño que la mora administrativa ha producido en el patrimonio del administrado.

Los mecanismos administrativos o procesales que tienen por objeto forzar que la Administración Tributaria respete el derecho de petición, no son *reparadores* sino *restablecedores* de una situación jurídica infringida. Eso quiere decir que estas herramientas corrigen una situación contraria al ordenamiento jurídico y restituyen al administrado en el goce de un derecho constitucional desconocido por la ausencia de respuesta a sus solicitudes o peticiones.

Sin embargo, parece claro que el hecho de que la respuesta esperada se produzca después de interpuesto un recurso de reclamo contra el funcionario que no ha dado respuesta a la petición del administrado o luego de interpuesta una acción de amparo tributario, no significa que los daños que esta respuesta tardía ha causado desaparezcan o que sea ilegítima la pretensión del particular de pedir su reparación integral.

En consecuencia, si es posible demostrar el daño causado y la relación de causalidad entre el mismo y la omisión de respuesta de la Administración Tributaria y si ese daño es antijurídico, procederá la indemnización correspondiente por vía de la acción de responsabilidad.

2. *La responsabilidad de la Administración Tributaria como consecuencia de las medidas cautelares dictadas en protección del crédito tributario*

Como ya fue analizado, el artículo 238 del Código Orgánico Tributario, habilita a la Administración Tributaria para adoptar, ella misma y sin intervención judicial alguna, *medidas cautelares*. No hay duda de que estas medidas podrían ser el origen de daños patrimoniales que no deben ser tolerados por los sujetos pasivos, al punto que el artículo 241 del Código Orgánico Tributario reconoce explícitamente que aunque no es necesaria caución para acordar la medida, la Administración Tributaria "...será responsable de sus resultados...", lo que equivale a decir que será responsable patrimonialmente por los daños causados.

Con acierto afirma la doctrina más conspicua que el daño es el primer elemento a analizar en materia de responsabilidad patrimonial, ordinaria o de la Administración, en general o tributaria en particular, pues si una persona no ha sido dañada no tiene porqué ser favorecida con una condena que no correspondería, sino que iría a enriquecerla sin justa causa. El daño es la causa de la reparación y la reparación es la finalidad última de la responsabilidad civil.¹⁰⁶²

Si las medidas cautelares que puede adoptar la propia Administración Tributaria, para proteger los créditos en peligro de no ser satisfechos, son susceptibles de causar daños en el patrimonio de los administrados que son objeto de las mismas, es una cuestión de hecho que habrá de demostrarse en cada caso. De lo que sí no hay duda es que, potencialmente, la aplicación de una medida cautelar, y especialmente una medida donde la Administración Tributaria se erige en juez y parte, puede causar daños.

La cuestión radica en determinar si estamos frente a daños que deben ser tolerados por mandato de la Constitución o las leyes, y que en consecuencia sólo habría lugar a la responsabilidad patrimonial si se produjere un funcionamiento anormal o si, en cambio, esa tolerancia cesa si se produce una lesión, anormal y especial, en el patrimonio del administrado, que debe ser reparada por el causante de la misma aunque no haya habido una falta del servicio.

En principio, pareciera que el asunto ha quedado resuelto por el Código Orgánico Tributario; sin embargo, la simplicidad de la norma plantea tremendas dificultades interpretativas.

Como hemos dicho, el artículo 241 del Código Orgánico Tributario la Administración Tributaria *es responsable* por los resultados de las medidas. Una primera interpretación de la mencionada disposición hace suponer que la responsabilidad de

¹⁰⁶² HENAO, J.C., *O.c.*, pp. 36-37.

la Administración Tributaria por el daño causado en la aplicación de las medidas cautelares, no está atada a que éstas carezcan de fundamento o haya habido un error o un abuso de la Administración en su aplicación; vale decir, no es preciso tildar de contraria a derecho, abusiva o errónea la actuación respectiva para que surja la responsabilidad de indemnizar al administrado por el perjuicio que se le ha causado.¹⁰⁶³

Esta responsabilidad sería entonces automática y operaría por mandato de la ley, si el particular demuestra que la aplicación de la medida cautelar ha supuesto para él una lesión en su patrimonio que no tiene el deber jurídico de soportar. Ahora bien, el que la responsabilidad sea automática no significa que cualquier daño debe ser indemnizado. La reparación procedería sólo en el caso de una verdadera lesión, es decir, de un daño anormal y especial en el patrimonio del reclamante.

Así pues, aunque la responsabilidad esté prevista por la ley, no es cualquier daño el resarcible, sino sólo aquellos que quedan amparados bajo la teoría de la responsabilidad sin falta o por sacrificio particular. En el régimen de la responsabilidad sin falta, dice la doctrina más autorizada, la Administración queda patrimonialmente envuelta automáticamente, con la sola comprobación del daño –anormal y especial- y su relación causa-efecto con la actividad administrativa. Se trata de un régimen donde la falta del servicio es irrelevante a los fines de la responsabilidad, lo que supone la indemnización de daños provenientes tanto de actividades realmente lícitas o perfectas -sin falta en su sentido estricto- como de aquellas donde probablemente hubo un funcionamiento anormal o ilegal pero indiferente para la responsabilidad.¹⁰⁶⁴

Sobre el particular la jurisprudencia de vieja data estableció lo siguiente:

“...la limitación que incida en las actividades privadas realizadas por el propietario, como ejercicio de los derechos de uso y disfrute de la propiedad, resultaría indemnizable aunque no existe expropiación o pérdida de la misma.

Por otro lado, observa la Sala, que los fundamentos constitucionales de régimen de responsabilidad antes señalado, se encuentran en los artículos 206 y 46 de la Constitución, que contempla el deber de indemnizar por parte de la Administración, derivados de su responsabilidad en general o por la actuación de sus funcionarios competentes, de donde se desprende su obligación de indemnizar los daños causados a los particulares aun por sus actos lícitos.”¹⁰⁶⁵

¹⁰⁶³ Una situación distinta ocurre en Argentina donde la responsabilidad del Fisco por los daños que causen las medidas cautelares debe basarse en la demostración de que el solicitante de la medida abusó o se excedió en el derecho que la ley le otorga para obtenerla, todo de acuerdo con el artículo 208 del Código Procesal, *Vid. SPISSO, R. La tutela...Cit.*, p. 236.

¹⁰⁶⁴ HENAO, J.C. *O.c.*, p.111.

¹⁰⁶⁵ *Cf. S. CSJ/SPA, 27 de enero de 1994, caso: Promociones Terra Cardón, consultada en original.*

En consecuencia, aunque la responsabilidad sea objetiva, no es cualquier daño el que sirve de fundamento para exigir la responsabilidad de la Administración Tributaria como consecuencia de las medidas cautelares; antes bien, debe tratarse de una lesión anormal y especial.

Expresa la doctrina que la idea de base de la teoría del sacrificio particular es realmente simple y lógica, en el sentido de que los sacrificios particulares que otorgan derecho a la indemnización son aquellos que, siendo imputables a las actividades administrativas, sobrepasan los niveles de gravedad o tolerabilidad. Tales niveles de soportabilidad o tolerabilidad no son invariables, sino que varían según los tipos de servicios administrativos y en función de las circunstancias de tiempo y lugar y otros aspectos del caso de que se trate. Por su parte, la especialidad del daño se vincula con el número de víctimas afectadas patrimonialmente por la actividad administrativa; así, el daño será especial cuando el mismo es sufrido por una persona o por un grupo de personas determinable.¹⁰⁶⁶

De acuerdo con lo expuesto, y según esta primera interpretación, la responsabilidad prevista en el artículo 241 del Código Orgánico Tributario, sería una responsabilidad objetiva o sin falta, que generará en cabeza de la Administración Tributaria la obligación de reparar cuando las medidas cautelares hayan causado un daño, pero sólo cuando el daño causado en el patrimonio del particular pueda ser calificado como anormal y especial, según lo que antes hemos anotado.

Una segunda interpretación que admite la norma en comentarios permitiría sostener que el artículo 241 del Código Orgánico Tributario, consagra una responsabilidad subjetiva o por falta del servicio y, por tanto, la Administración Tributaria respondería sólo si es posible demostrar que en la ejecución de la medida cautelar ha mediado una conducta dolosa o culposa de su parte. Esta conclusión parece sugerirla la construcción del propio artículo cuando en su encabezamiento declara exenta a la Administración Tributaria de constituir una contracautela (*caución*) para el decreto de la medida.

Normalmente, para obtener el decreto de medidas cautelares en el ámbito jurisdiccional, se exige al solicitante la constitución de una garantía y las razones para ello son básicamente dos: i) el decreto de la medida se basa en un juicio de verosimilitud, de probabilidades, se presume el derecho y el riesgo de su insatisfacción por el transcurso del tiempo y eso, por sí solo, justifica la protección anticipada; sin embargo, existe un margen de error, el derecho presumido puede no existir en modo alguno, o el riesgo de su insatisfacción puede resultar una fantasía. Por ello, y he aquí la segunda razón, ii) se exige una contracautela, como medida para asegurar la seriedad de la petición cautelar y la correspondiente reparación si la misma, al ser injustificada, ha sido fuente de un daño antijurídico.

Sobre este particular se ha expresado en la literatura más conspicua que el poder que tiene el juez de emanar una providencia de naturaleza cautelar, va acompa-

¹⁰⁶⁶ ORTIZ ÁLVAREZ, L. *O.c.*, p. 147 y ss.

ñado del poder de condicionar su ejecutabilidad a la prestación de una garantía o bien del depósito, establecido a cargo de aquel a quien la providencia provisoria favorece, de una cierta suma de dinero. Tales cauciones judiciales funcionan como aseguramiento preventivo del eventual derecho de resarcimiento de los daños que podrían surgir si en el juicio definitivo la medida provisoria es revocada, a favor de aquel contra quien ha sido ejecutada.¹⁰⁶⁷

En el régimen previsto en el Código Orgánico Tributario a partir de la desafortunada reforma de 2014, es la propia Administración Tributaria la que evalúa la necesidad de la medida cautelar y quien la ejecuta, por lo que ya no tiene sentido alguno pedir una contracautela. No es un tercero imparcial quien analiza la verosimilitud del derecho que se quiere proteger y la inminencia de un daño que pende sobre el mismo, sino que es el pretendido titular de ese derecho quien decide protegerlo, exista o no el mismo.

Siendo entonces la Administración Tributaria la única competente para evaluar las circunstancias que justifican la aplicación de las medidas cautelares y quien además y sin intervención de tercero imparcial alguno las adopta, *su grado de responsabilidad debe incrementarse al máximo posible*, quedando obligada a reparar cualquier daño anormal y especial causado al sujeto pasivo; su responsabilidad es, pues, sin la menor duda, *objetiva*.

3. *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria derivada de la su actividad consultiva*

Hemos visto ya que en nuestro ordenamiento jurídico la actividad consultiva externa de la Administración Tributaria, está contemplada en el artículo 260 del Código Orgánico Tributario, conforme al cual, quien tuviere un interés personal y directo, podrá consultar a ésta sobre la aplicación de las normas tributarias a una situación concreta, exponiendo en su consulta con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la cuestión que la motiva, pudiendo expresar su propia opinión sobre el asunto.

Hemos destacado también que ningún derecho subjetivo puede ser adquirido por el administrado consultante con ocasión del parecer emitido por la Administración Tributaria. Sin embargo, estos pareceres que trascienden a los administrados producen efectos en la esfera jurídico-subjetiva de éstos.

En algunas ocasiones el administrado sigue la opinión de la Administración Tributaria y luego ésta es modificada totalmente. El cambio de criterio supondrá en muchos casos que el administrado ha dejado de pagar un tributo que debía o incumplido un deber formal que le correspondía acatar. Obviamente, como las obligaciones y deberes que surgen de la relación jurídico-tributaria son de fuente legal, no hay modo alguno de excusar su cumplimiento hacia el futuro.

¹⁰⁶⁷ CALAMANDREI, P. *Providencias cautelares*. Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1984, (Tr. Santiago Sentis Melendo) pp. 63-63.

Asimismo, comoquiera que el administrado ha incumplido la ley con base en la orientación que ha recibido de la Administración Tributaria, ninguna sanción puede ser impuesta y así lo reconoce expresamente el Código Orgánico Tributario (artículo 264 del Código Orgánico Tributario).

El cambio de criterio, sobre todo si este ha tenido cierta permanencia, puede ocasionar la pérdida de un negocio o el cese de una explotación que se había planificado sobre la base de determinada interpretación de la ley. El componente tributario es de trascendental importancia en cualquier proyecto de inversión, pues constituye una parte esencial en el cálculo de los beneficios de cualquier empresa. Si la interpretación de la ley tributaria cambia espasmódicamente, no hay seguridad jurídica ni viabilidad alguna para las inversiones a mediano y largo plazo.

En consecuencia, cuando un inversionista ha planificado toda su estructura de costos impositivos con fundamento en una reiterada y pacífica interpretación de las leyes tributarias que son aplicadas a su actividad, y luego la exégesis de éstas por parte de la Administración Tributaria cambia, pueden producirse daños que si bien no pueden calificarse como derivados de un funcionamiento anormal o de una falta de servicio, porque tal vez la nueva interpretación sea la correcta, sí pueden constituir lesiones anormales y especiales susceptibles de indemnización con base al principio del equilibrio frente a las cargas públicas.

En estos casos, pareciera que además de eximirse de la multa al contribuyente, nada impide que el mismo exija el resarcimiento de los daños y perjuicios causados, con base en la doctrina de los actos propios, el principio general de la buena fe y la responsabilidad patrimonial de la Administración.

Autorizada doctrina admite que la actividad administrativa consultiva puede ser uno de los supuestos desencadenantes de responsabilidad de la Administración¹⁰⁶⁸. Tal vez la mayor dificultad surja aquí en el campo de la prueba del perjuicio sufrido y, especialmente, en el establecimiento de la relación de causalidad entre el ejercicio de la actividad consultiva por parte de la Administración Tributaria y el daño causado.

En la jurisprudencia española se ha sostenido, por ejemplo, que la petición de una información urbanística no implica solicitud formal de licencia y que no puede en absoluto considerarse como una iniciación del procedimiento de otorgamiento de la misma, por lo que carece de entidad vinculante para el ayuntamiento informante. No obstante, el Tribunal Supremo Español ha dicho que ello no quiere decir que las consultas urbanísticas carezcan de toda virtualidad, puesto que pueden dar lugar a la responsabilidad patrimonial del órgano administrativo que evacuó una consulta en un determinado sentido y, posteriormente, modificó su

¹⁰⁶⁸ ARAUJO JUÁREZ, J. *Principios Generales del Derecho Procesal Administrativo*. Vadell Hermanos, Caracas, 1996, p. 287.

criterio al dictar el propio acto impugnado.¹⁰⁶⁹ En el caso de los actos de la Administración Tributaria, no vemos dificultad alguna para trasladar este criterio.

Es importante destacar que la Administración Tributaria se encuentra vinculada con los particulares quienes tienen el derecho de obtener respuestas sobre sus dudas en cuanto a la aplicación de las leyes tributarias a un caso concreto. Las respuestas a las interrogantes planteadas, al proferir de la Administración Tributaria, gozan de una autoridad y merecen una confianza que no puede ser defraudada por el ente consultivo. Una conducta confusa, lábil y variable por parte de la Administración en el ejercicio de la labor consultiva, es un atentado contra los principios de la buena fe y de que nadie puede ir contra sus propios actos (*venire contra factum proprium non valet*).

En cuanto al principio de la buena fe¹⁰⁷⁰, se observa que el mismo comporta la necesidad de que los sujetos guarden en sus relaciones una conducta leal, honesta, vale decir, la que ordinariamente puede esperarse de un *buen padre de familia*.

El respeto del señalado principio adquiere una especial relevancia en el ámbito de las relaciones entre los administrados y la Administración, pues la actuación de ésta no puede equipararse a la de cualquier sujeto; en tanto que la coherencia de sus actuaciones debe ser la regla y no la excepción.

La Administración actúa en el ejercicio de potestades administrativas y de esta forma invade la esfera jurídico- subjetiva de los administrados, afectándola en formas muy diversas. No es posible otorgar tal poder sin la necesaria contrapartida de un sometimiento absoluto al derecho. Pero además, aun en el campo en que la Administración actúa con cierta libertad, la sumisión de sus comportamientos al principio de la buena fe, el respeto irrestricto de la confianza depositada en ella por los ciudadanos es una obligación inexcusable.

La Administración puede variar sus criterios, pues el dinamismo de la interpretación de las normas para adaptarlas a las nuevas realidades, así lo exige; pero esa variación no puede ser alegre, ni convertirse en un ir y venir espasmódico, producto del capricho de los funcionarios o de la enmienda constante de sus equivocaciones. Cuando ello ocurre, se causan daños que deben ser reparados y ello no admite dudas; recuérdese el viejo brocárdico: "*que la administración haga, pero que pague* (HAURIU)".

Moderna doctrina ha dicho con acierto que una cosa es que la Administración, en el caso de que la consulta no sea vinculante para la misma, pueda separarse de un criterio mantenido con anterioridad, y otra cosa muy distinta es que, derivado de ese comportamiento, se genere un perjuicio al particular. Si este último es indivi-

¹⁰⁶⁹ SANTAMARIA PASTOR, J.A.-PAREJO ALFONSO, L. *O.c.*, p. 277, comentando sentencias del TSE del 29.10.82, Ar. 6463 y 05.11.84, Ar.5756.

¹⁰⁷⁰ GONZÁLEZ PÉREZ, J. *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. CIVITAS, 1989.

dualizable, efectivo y económicamente evaluable, a tenor de la teoría general de la responsabilidad patrimonial, resulta evidente la necesidad de que la Administración Tributaria resarza al administrado por los daños que le haya causado su cambio de criterio.¹⁰⁷¹

Además de todo lo expuesto, debe agregarse que el principio de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria por los daños causados en el ejercicio de su labor consultiva es el único mecanismo capaz de disuadir el cambio constante y caprichoso de criterios. Y es que, ante el carácter no vinculante de la consulta tributaria, el administrado no tiene en sus manos ningún otro mecanismo que le garantice si no una total interdicción de cualquier tipo de arbitrariedad administrativa, sí que la Administración Tributaria no va a permanecer impune en estos casos, con lo que ello puede conllevar de moderación de dichos comportamientos.¹⁰⁷²

4. *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria por la recaudación de tributos no debidos*

La tributación descansa sobre un principio fundamental conforme al cual, el Fisco sólo tiene derecho a cobrar aquellos tributos que le son debidos de conformidad con la ley, ni más ni menos.

El cobro de un tributo no debido es una conducta ilegal, que no encuentra asidero en el ordenamiento jurídico y que, por tanto, no debe ser soportada por los administrados. La Administración Tributaria, en consecuencia, tiene la obligación de devolver íntegramente el importe del tributo ingresado cuando no existe norma alguna que lo autorice o cuando -existiendo tal norma- ha cobrado más de lo que legalmente correspondía.¹⁰⁷³

Esta obligación de reintegro opera incluso en el caso de las autoliquidaciones. Si bien en estos supuestos la determinación de la cuota liquidable la hace el contribuyente según su leal saber y entender, resulta que la ley presume que la misma es fiel reflejo de la verdad y la estima como una declaración definitiva del hecho imponible y de su *quantum*, sin perjuicio de la facultad de verificación de la Administración Tributaria. En consecuencia, si tal autoliquidación es excesiva, nace la obligación de reintegro porque el tributo no debido habrá ingresado al Fisco a través de un acto al que la ley le otorga plenos efectos mientras la Administración Tributaria no lo haya objetado, objeción que debe producirse tanto en los supuestos de una determinación inferior a la precedente, como en los supuestos de un pago superior al debido.

¹⁰⁷¹ MATA SIERRA, M.T. *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*. LEX NOVA, Valladolid, 1997, pp. 153-154.

¹⁰⁷² *Idem* p. 156.

¹⁰⁷³ Sobre este tema consúltese: CASTILLO CARVAJAL, J.C. *Repetición y Recuperación de Tributos en el Derecho Tributario Venezolano*. S/E, Caracas, 2006.

Además, la autoliquidación de los tributos es un deber formal impuesto a los contribuyentes en la mayoría de los casos, por lo que resultaría injusto, desde todo punto de vista, que los mismos resultaran perjudicados por prestar su colaboración en las labores de determinación, liquidación y recaudación de los tributos.¹⁰⁷⁴

La devolución tributaria, como se denomina al reintegro de los tributos indebidamente cobrados en la doctrina española, es un derecho de crédito o una obligación de contenido económico a cargo del ente exactor. Su finalidad es equilibrar el desplazamiento patrimonial injustificado entre el ente acreedor y el deudor impositivo. La obligación de devolución, como asienta SOLER ROCH, tiene una estructura contrapuesta a la de la obligación principal, en la medida en que en este caso es el ente exactor quien asume la posición deudora frente al particular que, precisamente, detenta un derecho de crédito frente a aquél.¹⁰⁷⁵

Sostiene CASTILLO CARVAJAL que: "...la repetición de lo pagado indebidamente por concepto de tributos surgiría cuando una persona paga al Fisco nacional, estatal o municipal (o, agregamos nosotros, a cualquier ente exactor parafiscal) una cantidad de dinero a título de tributos y por diversos motivos, concomitantes o posteriores al momento del pago, [que] no resulta legalmente adeudada. Se trata, pues, de un pago que contradice la legalidad de la obligación tributaria cuya restitución no está condicionada necesariamente a que el pago resultase indebido *ab initio* (...) cualquier detracción del patrimonio del particular que exceda el importe tributario establecido en la norma que autoriza la exacción, resulta ilegal, ya sea que esta ilegalidad estuviere vigente al momento del pago, sea que la misma se verifique en una oportunidad distinta."¹⁰⁷⁶

La dogmática general de la obligación de reintegro de los tributos no debidos se nutre en gran medida de la teoría general de las obligaciones, concretamente de las figuras del pago de lo indebido y del enriquecimiento sin causa, conforme a los cuales, todo pago supone una deuda y lo que ha sido pagado sin deberse está sujeto a repetición (artículo 1.178 del Código Civil).

Así, de conformidad con el artículo 205 y siguientes del Código Orgánico Tributario, los contribuyentes o los responsables podrán reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos.

En consecuencia, establecido que la Administración Tributaria tiene la obligación de devolver aquellas sumas que por tributos, sanciones, intereses o recargos, ha cobrado cuando no hay norma alguna que lo autorice o cuando, existiendo tal

¹⁰⁷⁴ Vid. MATA SIERRA, M.T. *O.c.*, pp. 134 y ss.

¹⁰⁷⁵ SOLER ROCH, M.T. "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al impuesto sobre la renta de las personas físicas". *Revista Española de Derecho Financiero*. CIVITAS, Madrid, 1980, No. 25, pp. 18-19.

¹⁰⁷⁶ CASTILLO CARVAJAL, J.C. *Repetición y recuperación de tributos en el Derecho Tributario venezolano*. S/E, Caracas, 2006, pp. 25-26.

norma, ha cobrado más de lo que correspondía, es preciso ahora analizar si es posible que el pago indebido de los conceptos señalados produzca daños en el patrimonio del contribuyente o responsable y si tales daños son susceptibles de ser indemnizados.

Sin duda alguna el enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria a expensas del patrimonio de un particular, contribuyente o responsable, al cual se le ha cobrado una suma por concepto de tributos, recargos, intereses o sanciones, no debidos o en una cantidad superior a la debida, es una conducta antijurídica susceptible de causar lesiones de contenido económico en perjuicio de dicho sujeto. Por tanto, no cabe duda de que el pago del tributo, la sanción, el recargo o el interés no debido, es una situación que habrá de tener reflejo en el tema de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria.

La posibilidad de indemnización de estos daños y el mecanismo adecuado para tal fin, son aspectos que la propia ley tributaria reconoce, al establecer el artículo 67 del Código Orgánico Tributario que en los casos de deudas del Fisco resultantes del pago indebido o de recuperación de tributos, accesorios y sanciones, los intereses moratorios se calculan a la tasa activa bancaria, incrementada en 1.2 veces, aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes.

Como se advierte, la responsabilidad que genera el cobro de la suma no debida o debida en menor cuantía a la ingresada al Fisco no sólo abarca la devolución del importe ingresado, sino también la liquidación de un monto adicional a título de indemnización *à forfait*: los intereses. Tales intereses, por mandato del referido artículo 67, son los mismos que se liquidan en cabeza del contribuyente o responsable, en los casos previstos en la ley, según lo dispuesto en el artículo 66, *ejusdem*.

Ahora bien, establecida la procedencia del recargo de intereses sobre las sumas indebidamente ingresadas al Fisco por concepto de tributos, sanciones, recargos o intereses, como mecanismo de indemnización que procede *ope legis* una vez que el reintegro es acordado; conviene precisar si éste es el único mecanismo con que cuenta el particular para resarcirse de los daños que ha sufrido.

En este orden de ideas se observa que la teoría general de la responsabilidad administrativa demanda una reparación *integral*; el patrimonio del administrado debe quedar *inalterado*, a través de una indemnización que *equivalga al daño sufrido*.

En este sentido la jurisprudencia ha señalado que, en materia de responsabilidad extracontractual, se deben indemnizar todo tipo de daños, tanto los materiales o patrimoniales, que pueden consistir en un daño emergente o un lucro cesante, así como los daños morales.¹⁰⁷⁷

¹⁰⁷⁷ Cf. S. CSJ/SPA, 26 de mayo de 1994, consultada en ORTIZ ÁLVAREZ, L. *Jurisprudencia...cit.*, p. 889.

La idea que subyace en esta materia es la *restitución de la pérdida sufrida en su justa dimensión*, es decir, el administrado no debe resultar empobrecido ni tampoco enriquecido en virtud de la lesión sufrida.¹⁰⁷⁸

La indemnización a que tiene derecho el particular afectado por la acción dañosa de la Administración Tributaria debe guardar una relación directamente proporcional con la disminución patrimonial que éste ha sufrido. La reparación debe ser entonces *integral*.

Cualquier inclinación de la balanza, concediendo más de aquello a lo que se tiene derecho o menos, es contraria a la idea de justicia que inspira el régimen de la responsabilidad patrimonial. Ni la Administración puede beneficiarse a expensas del patrimonio de los administrados ni estos pueden buscar el lucro cuando han sido objeto de perjuicios ocasionados por la actividad administrativa.

En el asunto que nos ocupa, no cabe la menor duda que los daños causados por el cobro indebido de tributos, sanciones, intereses o recargos, pueden ir mucho más allá de aquellos que alcanzan a reparar los intereses previstos en el artículo 67 del Código Orgánico Tributario. Si la indemnización quedara recluida en el pago de los señalados intereses, el administrado resultaría sin duda injustamente empobrecido como consecuencia de la actuación ilegítima de la Administración Tributaria.

Por ello pensamos, siguiendo la más autorizada doctrina, que *el pago de los intereses es sólo un elemento integrante de la indemnización*, que se pone en marcha automáticamente una vez que la devolución es acordada, pero no tiene por qué ser el único.¹⁰⁷⁹

El pago de los tributos, sanciones intereses o recargos puede suponer para muchos contribuyentes un importante esfuerzo para la obtención de las sumas que deben ser ingresadas al Fisco, sobre todo en ordenamientos jurídicos como el nuestro donde la presión fiscal ha crecido en forma brutal en los últimos años; presión que lejos de ser mitigada con otras medidas compensatorias, se ve agravada en grado superlativo por los fenómenos de la hiperinflación y de la depreciación del signo monetario, ambos responsabilidad del propio Estado en virtud de la expansión irresponsable de la masa monetaria¹⁰⁸⁰ y de la implantación durante quince (15) años de un régimen draconiano y absurdo de control de cambios que destruyó la moneda de curso legal.¹⁰⁸¹

¹⁰⁷⁸ CHAPUS, R. *O.c.*, T. I, p. 1132.

¹⁰⁷⁹ MATA SIERRA, M.T. *O.c.*, p.132.

¹⁰⁸⁰ *Vid.* FRAGA LO CURTO, L.A. *Control e inflación. La inviabilidad del sistema venezolano de planificación centralizada de precios*. FUNEDA, Caracas, 2015.

¹⁰⁸¹ Un completo panorama de lo que fue el régimen de control de cambios puede consultarse en la magnífica obra del profesor PEDRO PALMA: *La política cambiaria en Venezuela. Más de cien años de historia*. EJV-IESA, Caracas, 2020.

No son pocos los contribuyentes, pequeños, medianos y grandes, que pueden ver seriamente afectadas sus actividades comerciales, industriales y profesionales, como consecuencia de la importante carga fiscal que deben soportar; algunos de ellos, incluso, pueden llegar a detener sus actividades productivas al observar la disminución drástica e irrecuperable de sus rendimientos.

En esta situación, el contribuyente que sufre además de la presión fiscal ordinaria -que hace en extremo dificultosa la gestión de su negocio- el cobro de un tributo indebido, experimenta sin duda un daño que no puede ser resarcido única y exclusivamente con los intereses previstos en la ley.

La doctrina se pronuncia favorablemente hacia aquellas soluciones que se inclinan a conceder una reparación adicional a la provista por el pago de intereses sobre la suma indebidamente ingresada al Fisco. Se ha dicho que si el administrado puede probar la existencia de un mayor perjuicio que el que se cubre por la vía de los intereses, queda expedita la vía para completar esta insuficiente reparación.¹⁰⁸²

En opinión de ORTIZ ÁLVAREZ, a la cual nos adherimos sin reserva, en los casos que la responsabilidad administrativa pueda quedar comprometida, la Administración deberá no sólo restituir las sumas percibidas y sus intereses, sino también ella deberá resarcir al afectado de los daños que puedan originarse con su funcionamiento anormal: p. ej., alteraciones psicológicas, muerte por suicidio, cierre de una empresa, etc.¹⁰⁸³

5. *La responsabilidad de la Administración Tributaria como consecuencia de la aplicación de medidas administrativas*

En el ejercicio de la potestad fiscalizadora, la Administración dispone de amplias facultades con el objeto de facilitar la labor de recolección de datos que posibilitarán la determinación de la obligación tributaria y la verificación del cumplimiento de los deberes formales por parte de los contribuyentes y los responsables.

Estas competencias en las que se desagrega la potestad fiscalizadora han sido establecidas principalmente en el artículo 137 del Código Orgánico Tributario y son complementadas con los deberes de colaboración que conciernen a los contribuyentes y a los responsables, previstos en el artículo 155, *ejusdem*, como ha sido tratado en la Primera Parte de este libro.

No cabe la menor duda en cuanto a que la Administración debe disponer de estas facultades, pues garantizar el cumplimiento de las leyes tributarias no es un cometido que pueda estar supeditado a la voluntaria colaboración de los particulares; en tanto que si tal colaboración no se da o si se produce en forma parcial, se compromete la efectividad del deber de todos los ciudadanos de cumplir al sostenimiento de los gastos públicos y de la obligación que tiene la Administración Tributaria de velar porque tal deber se cumpla a plenitud.

¹⁰⁸² MATA SIERRA, M.T. *O.c.*, pp. 132-133.

¹⁰⁸³ ORTIZ ÁLVAREZ, L. *La responsabilidad... Cit.*, p. 555.

Muchas de estas competencias suponen una invasión molesta en la privacidad del contribuyente o responsable; sin duda alguna, el ejercicio de estas funciones comporta incomodidades y no pocos inconvenientes que en ocasiones dificultan el normal desenvolvimiento de las actividades ordinarias del sujeto fiscalizado.

Sin embargo, mientras estas actuaciones se realicen con estricto apego a la Constitución y a las leyes aplicables, especialmente a las garantías contenidas en el Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica de la Administración Pública y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, las mismas deben ser toleradas por el contribuyente o responsable; más aún, éstos deben prestar toda la colaboración que esté a su alcance para el mejor desempeño de la potestad fiscalizadora, que como toda potestad, supone el correlativo deber de sujeción.

Ahora bien, la labor recolectora de datos pertinentes a la determinación del tributo o a la verificación sobre el cumplimiento de los deberes formales por parte de los contribuyentes o de los responsables, exige en ocasiones el ejercicio de competencias que van más allá de la simple revisión de documentos, libros, estados financieros, facturas, comprobantes, entre otros.

En este sentido, la Administración Tributaria dispone de competencias exorbitantes que le permiten intervenir libros y documentos inspeccionados y tomar medidas de seguridad para su conservación; incautar libros y documentos cuando la gravedad del caso lo requiera; y, tomar posesión de los bienes con los que se suponga fundadamente que se ha cometido una infracción tributaria.

Cualquiera de estas medidas que la Administración Tributaria está facultada para ejecutar y que el contribuyente o responsable están obligados a tolerar y a facilitar, pueden ser fuente generadora de daños a pesar de que las mismas hayan sido adoptadas y ejecutadas en perfecta sintonía con la Constitución y las leyes aplicables.

Así ocurriría, por ejemplo, si los libros, facturas, estados financieros, comprobantes o, en general, cualesquiera otros documentos incautados por la Administración Tributaria, desaparecen o sufren alteraciones, mutilaciones o cualquier otra modificación o daño que los haga inútiles para la función que están llamados a cumplir, bien por un hecho atribuible a los funcionarios de la Administración, bien por hechos atribuibles a terceros y por los cuales debe responder esta última como custodio de dichos instrumentos.

En estos casos, si la medida ha sido adoptada y ejecutada con plena sujeción a la Constitución y a las leyes, no es posible atribuir los daños derivados de la misma a un funcionamiento anormal del servicio. Sin embargo, ello no autoriza a entender que tales daños no son susceptibles de ser reparados; es decir, que la Administración Tributaria no está obligada a responder por los mismos.

Estas medidas pueden ocasionar daños anormales y especiales que rompen el principio del equilibrio frente a las cargas públicas y que por tanto hacen a la Administración Tributaria responsable por su reparación, toda vez que si bien es cierto que los contribuyentes y responsables deben aceptar y prestar franca colaboración a

las labores cumplidas por la fiscalización tributaria, no tienen en cambio por qué soportar los perjuicios derivados de tales actuaciones cuando los mismos rebasan el límite de la tolerabilidad convirtiéndose en antijurídicos.

Sobre este particular la doctrina patria, comentando la jurisprudencia francesa, admite la procedencia de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria cuando ésta realiza visitas domiciliarias y en tales casos causa daños a los contribuyentes. Sin embargo, dado que en Francia la responsabilidad de la Administración Tributaria normalmente está recluida en el concepto de falta de peso o grave (*faute lourde*), se ha considerado que las visitas domiciliarias pueden ser fuente de daños cuando ha habido, por ejemplo, desviación de poder, es decir, una actuación antijurídica de los funcionarios fiscales que se aparta de la finalidad de la norma.¹⁰⁸⁴

Si las medidas administrativas adoptadas por la Administración Tributaria causan daños individualizados y que sobrepasan el umbral de la *soportabilidad* hasta afectar la igualdad y equilibrio frente a las cargas públicas, procede la reparación integral de la lesión causada.

6. *Responsabilidad de la Administración Tributaria derivada de la ejecución de créditos fiscales*

Como fue explicado anteriormente, el régimen de ejecución de créditos fiscales de naturaleza jurisdiccional fue sustituido por un régimen de ejecución administrativo. Los actos de contenido tributario que antes de la reforma de 2014 eran ejecutivos, pero no ejecutorios porque la Administración Tributaria tenía que acudir ante el juez para ejecutarlos, son ahora tanto *ejecutivos* como *ejecutorios*, que es el caso de los actos administrativos en general de acuerdo con el régimen de ejecución previsto en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.¹⁰⁸⁵

Adicionalmente, la ejecución no requiere que el acto de contenido tributario sea definitivamente firme, sino que la ejecución puede llevarse a cabo tan pronto como vence el plazo para el cumplimiento voluntario, con lo cual, como antes he-

¹⁰⁸⁴ Consúltese por todos ORTIZ ÁLVAREZ, L. *La Responsabilidad...Cit.*, p. 557.

¹⁰⁸⁵ Artículo 79. La ejecución forzosa de los actos administrativos será realizada de oficio por la propia administración salvo que por expresa disposición legal deba ser encomendada a la autoridad judicial. Artículo 80. La ejecución forzosa de actos por la administración se llevará a cabo conforme a las normas siguientes: 1. Cuando se trate de actos susceptibles de ejecución indirecta con respecto al obligado, se procederá a la ejecución, bien por la administración o por la persona que esta designe, a costa del obligado. 2. Cuando se trate de actos de ejecución personal y el obligado se resistiere a cumplirlos, se le impondrán multas sucesivas mientras permanezca en rebeldía y, en el caso de que persista en el incumplimiento, será sancionado con nuevas multas iguales o mayores a las que se le hubieran aplicado, concediéndole un plazo razonable, a juicio de la administración, para que cumpla lo ordenado. Cada multa podrá tener un monto de hasta diez mil bolívares (Bs. 10.000,00), salvo que otra ley establezca una mayor, caso en el cual se aplicará ésta.

mos afirmado, ha ocurrido una reinstauración clandestina del principio *solve et repete*. Por tanto, frente a la resistencia activa o pasiva del destinatario del acto administrativo de contenido tributaria, la Administración Tributaria ya no tiene que acudir ante el juez para hacer efectiva su decisión, sino que la puede ejecutar por sí misma, siguiendo el procedimiento previsto en los artículos 226 y siguientes del Código Orgánico Tributario.

El procedimiento administrativo de ejecución forzosa de los actos de contenido tributario sólo puede interrumpirse si el interesado obtiene la suspensión de los efectos en vía administrativa o jurisdiccional.

Si no es así, el procedimiento continúa adelante con el embargo de bienes, su depósito, avalúo y posterior remate. La nueva regulación permite incluso que los bienes permanezcan embargados indefinidamente sin que haya un pronunciamiento definitivo de la Administración Tributaria.

Esto significa que si el interesado recurrió en vía administrativa o intentó la acción contencioso-tributaria, y el acto de contenido tributario fue anulado, los bienes embargados bien podrían haber sido rematados, con el considerable daño que eso supondría, en este caso por un funcionamiento anormal o con falta de la Administración.

Estamos aquí frente a daños que deben ser tolerados cuando se trata de la ejecución de un crédito tributario líquido y exigible, porque la obligación tributaria nace por mandato de la ley y debe ser cumplida en su exacta medida por el sujeto pasivo de la misma. Cuando el obligado no cumple, viola el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y transgrede asimismo la ley creadora del tributo cuyo hecho imponible se ha verificado en él.

Así, al colocarse al margen de la Constitución y de las leyes aplicables, el obligado debe sufrir las consecuencias que su conducta antijurídica acarrea y, entre de ellas, debe soportar la puesta en marcha del mecanismo previsto por el legislador para ejecutar forzosamente los créditos líquidos y exigibles.

Si habiendo sido intimado al pago del crédito líquido y exigible, el obligado persiste en su resistencia a cumplir, se expone entonces al procedimiento ejecutivo contra bienes de su propiedad, de cuya subasta pública a través del remate podrá el Fisco recuperar las sumas de dinero que le son debidas.

Ahora bien, cuando el procedimiento ejecutivo es intentado para hacer efectivo un crédito que no es líquido y exigible porque existe un procedimiento o proceso, según el caso, para determinar su legalidad; o cuando la ejecución se ha intentado contra quien no es deudor, ni en calidad de contribuyente ni de responsable; o bien en relación a tributos prescritos, ya pagados, remitidos, extinguidos por compensación, etc., no cabe duda entonces que el acto de la Administración Tributaria y el sucedáneo remate de los bienes embargados, se convertirán en la causa directa y eficiente de una lesión antijurídica que el sujeto afectado no tiene por qué tolerar y que, en consecuencia, hace nacer su derecho a ser *integralmente* indemnizado por la Administración Tributaria.

La posibilidad legalmente prevista de ejecutar actos administrativos de contenido tributario que aún no han adquirido la cualidad de firmeza y que, por ende, documentan una obligación que no es aún exigible, incrementa de manera exponencial la posibilidad de que se causen daños patrimoniales que deben ser reparados; porque cuando el acto ya ejecutado resulta declarado nulo por el juez contencioso tributario, existirán sin la menor duda daños que no podrán ser reparados por la sentencia definitiva, a menos que el particular haya acumulado a su pretensión de nulidad una pretensión de condena, precisamente en razón de la ejecución forzosa.

7. *Responsabilidad de la Administración Tributaria derivada del ejercicio de la potestad sancionatoria*

Al igual que la Administración Pública en general, la Tributaria en particular goza de la llamada *potestad sancionatoria*. En Venezuela no hay una norma constitucional que consagre expresamente la potestad sancionatoria de la Administración; sin embargo, como toda potestad administrativa, ésta es una manifestación del poder público que encuentra su fundamento, en el caso concreto, en el genérico *ius puniendi* del Estado.¹⁰⁸⁶

El poder de imposición de sanciones tributarias, también se fundamenta en el *ius puniendi* del Estado o el "...poder superior del Estado de castigar conductas antijurídicas"¹⁰⁸⁷. El *ius puniendi* se fundamenta a su vez en: "...la necesidad de establecer un orden jurídico indispensable a los fines de la consecución de sus cometidos más elementales"¹⁰⁸⁸, pudiendo estar orientado a dos finalidades básicas: Por una parte la defensa de bienes jurídicamente relevantes con el propósito de salvaguardar la paz social y proteger la vida en sociedad, en cuyo caso estaremos en el ámbito del Derecho Penal; o, coadyuvar, reforzar o garantizar la ejecución de la actividad administrativa o la consecución de sus cometidos, en cuyo caso estaremos en el ámbito del Derecho Administrativo Sancionatorio, dentro del cual estarían las sanciones tributarias de naturaleza administrativa.

La potestad sancionadora no es un fin en sí misma, sino un medio para hacer más eficaz el ejercicio de otras potestades que el ordenamiento jurídico atribuye a la Administración para satisfacer intereses generales. La tesis del *ius puniendi* único del Estado no es obstáculo para reconocer que una correcta política punitiva pasa por depositar en manos de la Administración la potestad de sancionar, en aquellos sectores en que tiene potestad para intervenir y ordenar.¹⁰⁸⁹

¹⁰⁸⁶ Así lo reconoce la doctrina patria, *Vid.* RONDÓN DE SANZO, H. *La potestad sancionatoria en el derecho venezolano. Las formas de la actividad administrativa. II Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo*, Allan Brewer Carías. Funeda, Caracas, 1996, p. 239.

¹⁰⁸⁷ S. TSJ/SPA, 19.06.2002, No. 00864, caso: Cartera de Inversiones Venezolanas, C.A.

¹⁰⁸⁸ *Idem.*

¹⁰⁸⁹ DE PALMA DEL TESO, A. *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*. Tecnos, Madrid, 1996, p. 38.

En general, esta potestad sancionadora de la Administración se pone en funcionamiento cuando se producen los llamados *ilícitos o infracciones administrativas*, a los que suele definirse como un daño de tipo patrimonial o moral inferido a una entidad de Derecho Público. La falta de cumplimiento de los compromisos de subordinación al Estado constituye, previa tipificación legislativa, un hecho ilícito de derecho público, denominado ilícito administrativo, sobre el cual se construye toda la teoría de la sanción de este carácter. El ilícito administrativo está considerado como la transgresión de un deber o de una obligación frente a la Administración.¹⁰⁹⁰

Cuando se producen los ilícitos administrativos, procede entonces la aplicación de las llamadas *sanciones administrativas*, que son actos de gravamen que disminuyen o debilitan la esfera jurídica de los particulares, bien sea mediante la aplicación de un castigo patrimonial (*V.gr.* multas), bien mediante la privación de un derecho (*V. gr.* interdicción de una determinada actividad), bien mediante la imposición de un deber antes inexistente (*V. gr.* condena al pago de una suma de dinero). Se trata por tanto, de una lesión jurídica que el particular tiene el deber de soportar como consecuencia de su actuación típica, culpable y antijurídica.

La sanción administrativa es pues la consecuencia dañosa que impone la Administración Pública a los infractores del orden jurídico administrativo.¹⁰⁹¹

En el caso específico del ordenamiento jurídico tributario, tenemos que éste reacciona frente al sujeto pasivo que incumple la obligación tributaria y los deberes formales tributarios. Esta reacción se proyecta fundamentalmente en dos sentidos: Una de las reacciones es estrictamente *patrimonial* y supone, por una parte, la determinación del monto de la obligación tributaria incumplida y, por la otra, la determinación de un monto a título *indemnizatorio* para compensar o resarcir el daño que el incumplimiento o el cumplimiento tardío de la obligación provoca al Fisco. Estamos hablando aquí de los intereses de mora y de los recargos; la otra reacción es estrictamente *punitiva*, y pretende, por una parte, *castigar* la infracción que contra el ordenamiento jurídico tributario comete el sujeto que incumple la obligación tributaria o los deberes formales tributarios y, por la otra, *disuadir* a otros sujetos pasivos de incurrir en conductas similares.

El profesor CARLOS WEFER dice que: “Si bien a efectos didácticos el concepto jurídico de *ilícito* puede subdividirse, la división no viene dada por una supuesta adscripción de este concepto al Derecho Administrativo o al Derecho Tributario. El ilícito es un fenómeno único y general a todo el ordenamiento jurídico, lo cual significa que toda norma jurídica es susceptible de quebrantamiento, y el autor de tal hecho se hace acreedor a la pena correspondiente. No se debe entrar a distinguir si la norma quebrantada es de una u otra rama del Derecho: hay un hecho objetivo que

¹⁰⁹⁰ CHIOSSONE, T. *Sanciones Administrativas*. UCV, Caracas, 1973, pp. 43-44.

¹⁰⁹¹ DROMI, J.R. *El acto administrativo*. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985, p. 192

rompe la paz social, bien sea directa o indirectamente, que merece una pena. No existe un ilícito tributario penal *stricto sensu* separado de un ilícito tributario *administrativo*, ya que ambos participan de las mismas notas definidoras y de idéntica naturaleza: hechos previstos por el ordenamiento jurídico como susceptibles de la imposición de una pena, en el caso que ocurran en el plano de la realidad.”¹⁰⁹²

Podemos decir entonces que, en términos generales, el ilícito tributario es toda infracción al ordenamiento jurídico tributario. Pero más específicamente, el ilícito tributario es una transgresión típica, culpable y antijurídica de los deberes y obligaciones que impone un ordenamiento jurídico tributario determinado, a los distintos sujetos pasivos del mismo, trátase de contribuyentes, responsables o de terceros en general, que puede derivar de una conducta activa o pasiva.

Para HÉCTOR VILLEGAS: “La infracción tributaria es la violación de las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustantivas”¹⁰⁹³. Nosotros muy respetuosamente no compartimos esa definición porque la misma, al referirse sólo al incumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, deja fuera una enorme cantidad de situaciones que también son antijurídicas pero que no suponen el incumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, sino de los deberes formales asociados al cumplimiento de la misma.

El artículo 81 del Código Orgánico Tributario venezolano dice que: “Constituye ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias”. Este instrumento, al igual que los Códigos que le precedieron, consagra un régimen jurídico especial para las infracciones y sanciones relacionadas con la aplicación de normas de naturaleza tributaria. Tales infracciones o ilícitos, así como las sanciones que le son correlativas, se nutren tanto de los principios generales del Derecho Penal, como de los principios generales del Derecho Administrativo Sancionador.

La mayoría de las sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario son de naturaleza pecuniaria, pero también se prevén sanciones administrativas de otro tipo, como el comiso de las mercancías u objetos y de los vehículos utilizados en el caso de defraudación, la clausura del establecimiento o la inhabilitación temporal para el ejercicio de profesiones.

Muchas sanciones se aplican sin perjuicio de las sanciones penales que fueren procedentes y, desde luego, sin perjuicio de la responsabilidad civil del infractor, todo lo cual, por supuesto, no corresponde determinar a la Administración Tributaria.

Ahora bien, no cabe la menor duda que en el ejercicio de la potestad sancionatoria la Administración Tributaria podría causar daños en el patrimonio de los administrados que, en principio, deben ser resarcidos. Algunos de estos daños proven-

¹⁰⁹² WEFER, C. *Garantismo...Cit.*, p. 152.

¹⁰⁹³ VILLEGAS, H. *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1986, p. 321.

drán de una actuación contraria al ordenamiento jurídico, lo cual ocurrirá cada vez que la sanción impuesta no tenga soporte en las normas aplicables, bien porque excede las previsiones de la misma, bien porque, sencillamente, carece de base legal, o también cuando la sanción administrativa se fundamente en infracciones que no han sido cometidas.

Así ocurrirá en los casos de apertura de procedimientos sancionatorios en los cuales ha prescrito la acción de la Administración o que luego perimen; o en los cuales se han violado derechos y garantías constitucionales (*V. gr.* Violación del derecho a la protección del honor y la reputación; de la garantía de inviolabilidad del domicilio; del derecho a la intimidad; del derecho a la presunción de inocencia; del derecho a la defensa, etc.); o, sencillamente, por la imposición de sanciones improcedentes, porque no tienen base legal, porque exceden o distorsionan las previsiones de la ley o porque se basan en hechos inexistentes.

En estos casos la obligación de reparar el daño causado es evidente y encuentra un asidero claro e inequívoco en la teoría de la responsabilidad patrimonial de la Administración por funcionamiento anormal. Nada de particular presenta la materia tributaria en este ámbito, por lo que es perfectamente posible acudir a las normas y principios generales desarrollados por el derecho Administrativo al respecto.

Ahora bien, es posible que el ejercicio de la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria sea fuente de daños antijurídicos que, sin embargo, no derivan de una actuación ilegal. Vale decir, la sanción impuesta puede tener pleno sustento en la ley aplicable y en los hechos ocurridos y comprobados por la Administración Tributaria y, no obstante, ser la fuente de un perjuicio anormal y especial que coloca al sujeto sancionado en una situación de desigualdad intolerable frente al resto de la colectividad. Así ocurrirá, por ejemplo, en los casos de imposición de sanciones que acarreen perjuicios desvinculados y adicionales a la aflicción que comporta la pena según la ley.

Cierto es que quien infringe las leyes tributarias, viola una obligación administrativa preexistente y, por tanto, queda sometido a la potestad administrativa sancionatoria de la Administración Tributaria, a través de la cual se busca corregir las conductas infractoras de los administrados. Sin embargo, por aplicación de los principios generales que disciplinan el Derecho Administrativo Sancionador resulta que las sanciones administrativas están presididas por los principios de la *mínima intervención* y de la *debida proporcionalidad*.

WEFFE afirma, al comentar el principio de mínima intervención y del Derecho Penal como última *ratio* en su relación con el principio de proporcionalidad, que: "...siempre que sea posible restablecer la vigencia del orden jurídico y la paz social quebrantada por el hecho ilícito con base en una medida distinta de la pena, así debe hacerse, y si -a pesar de todo- debe emplearse la pena, debe hacerse en la medida *mínima indispensable* para lograr los objetivos aflictivos, preventivos y resocializa-

dores...”¹⁰⁹⁴ En cuanto al segundo principio, el cual demanda la adecuación de los medios empleados a los fines perseguidos, WEFTE dice que estos principios incorporan el juicio de racionalidad al Derecho Sancionador, que exige una relación de congruencia entre la lesividad social producto de la acción ilícita y la sanción a imponerse, consideradas todas las circunstancias fácticas y jurídicas.¹⁰⁹⁵

El profesor PEÑA SOLIS indica, por su parte, que: “...el principio bajo examen permite cuestionar la actuación de los órganos sancionadores administrativos cuando imponen una pena, ya que su invocación está destinada a lograr que dichos órganos en ejercicio de la función tutora de los intereses públicos impongan las sanciones que sean necesarias y adecuadas a la protección de dichos intereses, o si siendo necesarias no excedan de manera indudable el grado de restricción necesaria de la libertad para lograr la preservación de los intereses generales.”¹⁰⁹⁶

Las sanciones administrativas, en consecuencia, deben guardar la debida proporcionalidad con las consecuencias dañosas que ha engendrado el ilícito administrativo; pero esa proporción no significa equivalencia. La sanción debe tener un efecto disuasivo de las conductas ilícitas y debe infligir un castigo reparador del daño que generan, sin convertirse en una pena exagerada que comprometa el libre ejercicio de otros derechos (libertad económica, derecho de propiedad, derecho al trabajo, derecho a la salud, etc.). WEFTE, citando a ALEXY, señala que: “La proporcionalidad en materia sancionadora se descompone en tres sub-principios: lesividad, o juicio de racionalidad teleológica (*nullum crimen sine iniuria*), que exige que la sanción se imponga solo como respuesta a la conducta que menoscaba un bien jurídico; necesidad (*nulla lex poenalis sine necessitate*) o juicio de racionalidad axiológica, de acuerdo con el cual la pena es esencialmente subsidiaria, el último recurso a utilizarse cuando ninguna otra medida jurídica está en capacidad de ofrecer una respuesta eficiente al daño que supone el hecho ilícito, y únicamente se atribuye como consecuencia de una conducta vinculada causalmente -es-to es, imputable- a la pauta de lesividad, comentada previamente (Derecho sancionador «de acto», *nulla iniuria sine actione*); y proporcionalidad stricto sensu, o razonabilidad de la sanción a aplicar en función de la magnitud del daño infligido al bien jurídico por el autor y

¹⁰⁹⁴ WEFTE, C. “Inflación y derecho penal tributario. Las sanciones tributarias como obligaciones «de valor»”. *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2016, p. 86.

¹⁰⁹⁵ *Vid.* WEFTE, C. “Derechos del contribuyente vs. expansión sancionadora. Una aproximación garantista al Derecho Tributario Sancionador post-BEPS.” *Derechos del Contribuyente (Carlos Espinosa Berecoche Coordinador)*. Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Ciudad de México, 2019, pp. 3-4; y en “Taxpayers’ Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.” *Bulletin for International Taxation*. IBFD, Amsterdam, 2020, Vol. 74, No. 2.

¹⁰⁹⁶ PEÑA SOLIS, J. *La potestad sancionatoria de la Administración Pública Venezolana*. Tribunal Supremo de Justicia, Caracas, 2005, Colección Estudios Jurídicos No. 10, p. 185.

la sanción que éste recibe, tomando en cuenta todas las circunstancias fácticas - objeto de los juicios de idoneidad y necesidad- y jurídicas, resumidas en las necesidades de prevención, tanto general como especial, y la culpabilidad.”¹⁰⁹⁷

Cuando las sanciones administrativas impuestas por la Administración Tributaria, aun siendo perfectamente legales porque encuentran asidero en el texto expreso de la norma sancionatoria y en los hechos ocurridos y constatados por el ente respectivo, comprometen el libre ejercicio o lesionan otros derechos y ello se traduce en un daño que sobrepasa los límites de tolerabilidad en el marco del justo equilibrio frente a las cargas públicas, procede el reclamo de una indemnización *integral* con base en la teoría general de la responsabilidad patrimonial de la Administración.

Uno de los casos paradigmáticos en este ámbito, lo constituye sin duda alguna la sanción de clausura de establecimientos, que CARLOS WEFTE define como: “...la medida limitativa de los derechos de propiedad y libre ejercicio de la actividad económica de preferencia, impuesta por la Administración como castigo por la comisión de un ilícito, que consiste en la prohibición temporal del ejercicio de actividades económicas en el emplazamiento de los negocios del sujeto activo del ilícito.”¹⁰⁹⁸

Basta imaginar los diferentes efectos que el cierre de un establecimiento puede comportar en el caso de un comerciante de productos no perecederos frente a un comerciante de productos perecederos; en el primer supuesto, la medida significará sin duda un daño emergente y tal vez un lucro cesante; pero en el segundo, a estas situaciones lesivas se adicionará la pérdida irremediable de la mercancía, lo cual, no nos cabe la menor duda, no es el efecto querido por el legislador al prever la sanción administrativa de clausura, produciéndose un daño que sobrepasa los límites de tolerabilidad en el marco del justo equilibrio frente a las cargas públicas.

De hecho, para autores que han tratado el tema con profundidad como WEFTE, la sanción de clausura, en virtud del mecanismo abreviado a través de la cual se impone en el ordenamiento jurídico-tributario venezolano, sin que exista posibilidad alguna de ejercicio del derecho a la defensa antes de la imposición de la sanción y sin respeto alguno a la garantía de ser presumido inocente mientras no se demuestre lo contrario; y por el carácter infamante de la pena, que se ejecuta mediante la colocación de sendos avisos en las puertas de los establecimientos, que califican al contribuyente como *infractor*, son fuente de responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria.

Dentro de los problemas colaterales que plantea la sanción de clausura, WEFTE señala: “(i) La responsabilidad patrimonial del estado por funcionamiento anormal de la Administración Tributaria, de acuerdo con los artículos 140 de la Constitución

¹⁰⁹⁷ WEFTE, C. “Derechos del contribuyente...*Cit.* p. 4.

¹⁰⁹⁸ WEFTE, C. “Notas introductorias sobre la pena de clausura en el Derecho Tributario venezolano”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 111, AVDT-LEGIS, Caracas, 2006, p. 193.

y 327 del Código Orgánico Tributario, en la medida en que la aplicación de penas de clausura *sin procedimiento previo* es susceptible de generar, dada su no suspendibilidad, un daño susceptible de reparo e imputable a la actuación de la Administración Pública (...) (ii) Responsabilidad patrimonial del Estado y de los funcionarios encargados de la ejecución de las medidas, en lo relativo a las formas de publicidad respecto de clausuras aplicadas, en la medida en que la publicidad que a sus resultados ha adoptado el órgano ejecutor del Plan *Evasión Cero* puede considerarse vulnera la prohibición constitucional de penas infamantes, de acuerdo con los artículos 44.3, 46.4 y 60 de la Constitución”.¹⁰⁹⁹

No desconocemos las tremendas dificultades probatorias que el asunto supone, ni el importante grado de subjetividad del cual el mismo está impregnado, pero no dudamos que una actitud de vanguardia, desligada de los viejos paradigmas que enfrenta el tema de la responsabilidad patrimonial de la Administración, contribuirá a crear un cuerpo de doctrina y jurisprudencia que orienten la solución justa de situaciones como la ejemplificada con anterioridad.

¹⁰⁹⁹ *Idem*, pp. 222-223.

CAPÍTULO CUARTO

EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como ocurre en el contencioso ordinario de la responsabilidad patrimonial, en el proceso tributario el accionante tiene dos vías procesales para reclamar los daños causados por las actuaciones, omisiones o vías de hecho de la Administración que susceptibles de reparación económica que la Administración Tributaria le ha causado, con o sin falta de servicio, dentro del régimen de responsabilidad mixta que ha sido tratado en esta parte.

Este régimen dual está representado: (i) por la acumulación de una pretensión de nulidad de un acto administrativo, expreso o tácito, y una pretensión de condena, en lo que el Derecho Administrativo clásico¹¹⁰⁰ denominaba como el *recurso de plena jurisdicción*¹¹⁰¹; (ii) por una pretensión autónoma de condena, no vinculada a la nulidad de un acto administrativo.

1. Nulidad y condena (*plena jurisdicción*)

La acción contencioso-tributaria de nulidad y condena, tiene fundamento en el artículo 259 de la Constitución, de acuerdo con el cual, 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. Este principio fundamental, ha sido específicamente desarrollado en el ámbito tributario por el artículo 335 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual, cuando la Administración Tributaria resulte totalmente vencida, la sentencia indicará la reparación por los daños que sufran los interesados, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento de la Administración Tributaria.

¹¹⁰⁰ CABALLERO ORTIZ, J. *Contencioso de plena jurisdicción y demandas contra los entes públicos*. EJV, Caracas, 1989.

¹¹⁰¹ Este ha sido además el criterio de la jurisprudencia desde la sentencia líder de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo del 17 de mayo de 1984, caso: *Tropiburguer* hasta la decisión de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 9 de junio de 2000, caso: *Alí Quiñones Medina*.

A este respecto, la profesora BETTY ANDRADE ha señalado que: "...el reconocimiento de que el recurso contencioso tributario es de plena jurisdicción se dio mediante la promulgación del Código Orgánico Tributario vigente, en cuyo artículo 327 fueron establecidos expresamente los poderes del juez no sólo para anular los actos administrativos, sino para condenar al Fisco por los daños y perjuicios causados. Dicha disposición, según señalamos, es novedosa por reconocer expresamente potestades de condena a los jueces contencioso-tributarios. No obstante, la calificación del recurso como una suerte de plena jurisdicción había sido reconocida por la doctrina aún antes de la promulgación de la norma en referencia, al constatar que el juez contencioso tributario está facultado para pronunciarse no sólo acerca de la legalidad del acto administrativo, sino asimismo, para drenar nuevas liquidaciones, condenar en costas y ordenar la liquidación de intereses moratorios."¹¹⁰²

La acumulación de estas dos pretensiones es perfectamente legítima y no puede ser calificada en ningún caso como una acumulación inepta o prohibida por la ley, sino que se encuentra claramente incluida dentro de las determinaciones que puede hacer en su decisión el juez contencioso administrativo en general, y el contencioso tributario en particular, como ya lo ha advertido la decisión líder sobre responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria, del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario (con Asociados), No. 760 de fecha 4 de febrero de 2003, en el caso Sociedad de Venta y Fabricación de Automóviles, S.A. (SOFAVEN) vs. Fisco Nacional.

Como es natural, siendo que la pretensión de condena es acumulada a una pretensión principal de nulidad del acto administrativo, no es necesario el agotamiento del procedimiento administrativo previo a las demandas contra los entes públicos. Desafortunadamente, la jurisprudencia del Máximo Tribunal del país, desconociendo y echando por tierra todo el desarrollo del Derecho Procesal Administrativo y de los principios que inspiran la responsabilidad patrimonial de la Administración, ha establecido otra cosa.¹¹⁰³

La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, mediante sentencia No. 00149 publicada el 11 de febrero de 2010, sostuvo lo siguiente: "*Observa la Sala que uno de los fundamentos que tuvo el a quo para declarar inadmisibles la pretensión de indemnización por daños y perjuicios fue porque la contribu-*

¹¹⁰² ANDRADE, B. "Contencioso de nulidad y condena. Especial referencia a la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria." *Revista de Derecho Administrativo*. No. 17, Editorial Sherwood, Caracas, 2003, p. 5.

¹¹⁰³ Véase al respecto: D'VIVO, K. "Alcance y justificación de las prerrogativas procesales de la República, y su extensión a otros entes de Derecho Público". *30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2012, PP. 376-378. / TOBÍA, R.E. "Las Pretensiones Procesales en el Recurso Contencioso Tributario y el Procedimiento Administrativo Previo." *Revista de Derecho Tributario*, No. 127. AVDT, Caracas, 2010, p. 171.

yente no demostró la iniciación del procedimiento previo a las demandas contra la República. Sobre el particular el Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2001, vigente para la fecha en que la contribuyente reformó su recurso contencioso tributario (30 de mayo de 2008) incorporando la pretensión de condena patrimonial contra la República, establece lo siguiente: (...) De acuerdo con estas normas, en toda demanda de contenido patrimonial contra la República es requisito previo de admisibilidad de la acción propuesta, que la parte accionante haya manifestado preliminarmente por escrito al órgano correspondiente el asunto y sus pretensiones, de cuya presentación se le dará recibo al interesado haciendo constar la recepción del mismo, y que los privilegios y prerrogativas procesales a favor de la República deben ser aplicados por las autoridades judiciales. En el presente caso la propia contribuyente informó que no inició el procedimiento administrativo previo a las demandas contra la República, lo que es suficiente para declarar inadmisibile la acción propuesta, de conformidad con el referido artículo 54 eiusdem. Sin embargo, la recurrente fundamentó la acumulación de la indemnización por daños y perjuicio en el artículo 327 del Código Orgánico Tributario de 2001, el cual establece: '**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.** Los intereses son independientes de las costas, pero ellos no correrán durante el tiempo en que el juicio esté paralizado. **Parágrafo Único:** El Tribunal podrá eximir del pago de costas, cuando a su juicio la parte perdedora haya tenido motivos racionales para litigar, en cuyo caso se hará declaración expresa de estos motivos en la sentencia". (Resaltado de la Sala). Conforme a la norma citada, en el caso de haberse interpuesto el recurso contencioso tributario, y si resultare totalmente vencida la Administración Tributaria en la sentencia definitivamente firme, ésta podrá ser condenada en costas, así como ordenarse la reparación por los daños que sufran los interesados, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento de la Administración Tributaria. Esta disposición novedosa, incorporada en el Código Orgánico Tributario de 2001, en la cual se reconoce expresamente la responsabilidad de la Administración Tributaria, no implica necesariamente una visión opuesta al antejuicio, ni tampoco deroga la norma general que lo contempla (artículo 54 ya citado). La Sala considera que la disposición incorporada en el artículo 327 del Código Orgánico Tributario de 2001 implica forzosamente que el recurrente haya agotado el antejuicio, luego de cuya condición necesaria podrá pedir indemnización de daños y perjuicios contra la República y sus entes tributarios que gocen de privilegios, cuando la lesión sea imputable a su funcionamiento. Tal condición no se ha cumplido en el presente caso. Adicional-

mente, si bien las dos leyes son de carácter orgánico, la preeminencia o aplicación preferente corresponde a la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República en su artículo 54, por contener una prerrogativa a favor de la República, no derogada por ninguna otra norma, de modo que en todo caso debe acatarse el procedimiento administrativo previo a las demandas contra la Nación. Así se decide. Por ello considera esta Máxima Instancia que en el caso de autos debió la contribuyente cumplir con el procedimiento previo en los casos de demandas de contenido patrimonial contra la República, tal como lo exige el artículo 54 del Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República. Por lo tanto, en el presente caso el tribunal a quo no incurrió en incongruencia negativa ni en error, ya que aplicó correctamente la prerrogativa contenida en la citada norma. Así se declara.”

En definitiva, quedó establecido que aun cuando la pretensión procesal de reparación de daños y perjuicios patrimoniales causadas por la actividad de la Administración esté acumulada a la pretensión de nulidad de un acto administrativo, es preciso agotar el procedimiento administrativo previo a las demandas contra los entes públicos.

Esta decisión fue sometida a revisión constitucional, la cual fue resuelta mediante sentencia No. 1.355 del 5 de agosto de 2011, caso *Agropecuaria Carenero, C.A.* En resumidas cuentas, la Sala Constitucional confirmó que es necesario agotar el procedimiento administrativo previo a las demandas contra los entes públicos, aun en el supuesto de los recursos de *plena jurisdicción*, y señaló que en esos casos el plazo de veinticinco (25) días hábiles para impugnar el acto recurrido, comenzará a computarse cuando se notifique la decisión del referido procedimiento administrativo previo o se consume el silencio administrativo negativo.¹¹⁰⁴

¹¹⁰⁴ “...esta Sala estima que la presente solicitud se circunscribe a la determinación de si, para la interposición de una demanda en la que se acumulen pretensiones de nulidad de actos administrativos (tributarios) y pretensiones de resarcimiento patrimonial por los daños y perjuicios sufridos por esos actos, de acuerdo a lo establecido en el artículo 327 del Código Orgánico Tributario, se requiere o no el agotamiento previo del procedimiento previsto en el artículo 54 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (antejuicio administrativo). En este sentido, debe señalarse que el antejuicio administrativo previo a las acciones que se ejercen contra la República y los entes públicos que gozan de los privilegios procesales de ésta, tiene una doble finalidad: por un lado, evitar la interposición de procesos judiciales contra los referidos órganos y, por el otro lado, instruir a la Administración sobre el fondo de lo pretendido por el administrado para disponer de los elementos necesarios para una mejor defensa. En otras palabras, se busca solucionar la controversia en sede administrativa, para evitar un proceso judicial y además, poner al tanto a la Administración de las acciones que se ejerzan en su contra. Este reclamo administrativo se configura como un medio de defensa para el administrado contra las actuaciones u omisiones de la Administración que han generado daños patrimoniales y su establecimiento previo resulta útil y conveniente para ambas partes, por cuanto constituye una especie de conciliación en sede administrativa, lo que se traduce en celeridad para el administrado en la reparación del daño que se le ha

producido y permite a la Administración reconsiderar su actuación u omisión y enmendar -de ser el caso- el daño patrimonial causado. Así pues, esta Sala estima que el requerimiento del antejuicio administrativo previo en los procedimientos contenciosos administrativos no es producto de un simple capricho del legislador, sino que constituye uno de los principios que informan al proceso administrativo, el cual apunta a una especificidad que no se encuentra en los procesos civiles, cual es la garantía para los administrados de una revisión previa de las actuaciones de la Administración que pudieron afectarles y, por otra parte, proporciona a esta última la posibilidad de defender los intereses que tutela. Lo relevante de este privilegio radica en el hecho de que en los procedimientos contenciosos-administrativos se cuestiona la regularidad de la actividad, entendida ésta como conjunto de actos y hechos jurídicos de la Administración, lo cual origina un contencioso importante, muy diferente por su objeto a las controversias que se suscitan entre particulares; por ello, las partes no se encuentren en igualdad de circunstancias. De allí que en la actualidad la institución del contencioso administrativo debe ser regulada en forma especial y preferente, por tener caracteres propios y muy *sui generis* en relación con el derecho privado. Ahora bien, el Derecho Administrativo (general y especial), con sus específicas reglas, en particular en lo referente al acto administrativo, permite evidenciar las distintas vías y los diferentes matices procesales para la exigencia de la responsabilidad del Estado; así, en el caso de ilícitos que tienen su origen en un acto administrativo (en el presente caso tributario), el mecanismo para formular los reclamos a que haya lugar será la del recurso de plena jurisdicción, o la del juicio ordinario, con la salvedad de que en este último supuesto la comprobación de la contrariedad a derecho debe surgir de un fallo que haya resuelto el respectivo recurso contencioso administrativo de nulidad contra el acto cuestionado. En ese sentido, en el campo del derecho tributario, el artículo 327 del Código Orgánico Tributario, responde a esa concepción del contencioso-administrativo, la cual se perfila como una jurisdicción protectora tanto del interés público que tutela la Administración, como de los derechos e intereses de los particulares, lo que es compatible con el sentido, propósito y razón del artículo 259 de la Constitución y conlleva a afirmar que el Juez contencioso tributario al igual que el Juez contencioso-administrativo se encuentra facultado para realizar pronunciamientos de condena de hacer o de no hacer en contra de la Administración, ordenar la indemnización por los daños y perjuicios ocasionados e inclusive, sustituirse en el órgano o ente autor del acto anulado, a fin de proporcionar en sede judicial aquello a que tenía derecho el particular y que le fue negado o limitado en contrariedad con el Derecho. Así pues, se entiende que con esta nueva visión se ampliaron las potestades del Juez contencioso-tributario al momento de restablecer la situación jurídica subjetiva lesionada, a través de la sustitución en sus funciones del órgano o ente recurrido y ello es perfectamente factible debido a que en el expediente existen elementos suficientes para proceder en tal sentido; de allí la importancia del antejuicio administrativo que proporciona al juzgador todos esos elementos de convicción necesarios para decidir (lógicamente cuando en el trámite del referido antejuicio administrativo las partes no solucionaron sus diferencias). Lo anterior se traduce indefectiblemente en un beneficio para las partes y, en particular, para el recurrente que ha sido objeto del daño por parte del acto administrativo tributario, por cuanto se evita la tramitación de un nuevo procedimiento ante la Administración que acarrearía un nuevo acto que, al no ser satisfactorio, propiciaría nuevos procesos, en perjuicio de la eficiente administración de justicia y del derecho de los justiciables a que se decida con autoridad de cosa juzgada la controversia sometida a la consideración de los Tribunales de la

Esta decisión es un atentado contra el régimen de responsabilidad patrimonial del Estado al crear un nuevo e innecesario obstáculo para su efectividad. No es cierto que esta fase sea un ámbito para la conciliación entre el demandante y el ente demandado; jamás lo ha sido y menos que nunca lo es en los tiempos actuales. Se trata, en resumidas cuentas, de un intimidante muro de contención que persigue disuadir a los administrados de demandar al todopoderoso Estado. Este tipo de decisiones no hacen otra cosa que alentar la inmunidad del poder en desmedro de los derechos e intereses de los justiciables.

2. *Pretensión autónoma de condena*

La segunda opción a la que nos hemos referido, para hacer efectiva la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria, es una acción autónoma, es decir, la pretensión procesal deducida no estaría vinculada a la nulidad de un acto

República. Por ello, el hecho de exigir tal requisito -antejuicio administrativo- no debe ser considerado una carga para el administrado; por el contrario, con él se busca una pronta conciliación entre el afectado por el acto y la Administración para obtener la solución del conflicto antes de acudir a la vía judicial. De allí que la tendencia de la doctrina y la jurisprudencia ha estado encaminada al fortalecimiento de los recursos administrativos como vía idónea para la solución de los conflictos y como un medio garantizador de la esfera jurídica de los particulares encaminado a que éstos obtengan rápidamente una decisión respecto de sus planteamientos (Ver sentencia de la Sala Político-Administrativa No. 00489 del 7 de marzo de 2001, caso: *Maribel Mercedes López Laya*). Ahora bien, yerra la representante de la solicitante cuando señaló que la formalidad del requerimiento del antejuicio administrativo establecido en la sentencia de la Sala Político Administrativa, sujeta a la presente revisión, “*convierte en letra muerta el contenido del artículo 327 del Código Orgánico Tributario*”, ello por cuanto -en su criterio- “*el lapso de caducidad para interponer el recurso contencioso tributario que persigue la nulidad de un acto administrativo dictado por la Administración Tributaria o Aduanera, es de tan solo veinticinco (25) días hábiles, y el procedimiento administrativo previo a las demandas contra la República, tienen una tramitación, de por lo menos sesenta y cinco (65) días*”. En ese sentido, no le asiste la razón a la referida abogada en virtud de que si bien el lapso de caducidad en los procedimientos contenciosos tributarios es 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, resulta obvio que la aplicación de tal lapso se refiere únicamente a los casos en que se ejerce el referido procedimiento (recurso contencioso tributario), pretendiendo únicamente la nulidad del acto administrativo tributario que le afecta; caso distinto es cuando el interesado pretende, además de la nulidad del acto ilícito, la condena patrimonial por parte de la Administración, lo que constituye lo que la doctrina y la jurisprudencia ha calificado como un recurso de plena jurisdicción, que en el Código Orgánico Tributario se encuentra plasmado en su artículo 327, supuesto este en el que el requerimiento del cumplimiento del antejuicio administrativo previo determina un cambio en el inicio del cómputo del lapso de veinticinco (25) días hábiles para la interposición del recurso, el cual se iniciaría a partir de la notificación del interesado de la respuesta de la Administración o a partir de la finalización del lapso establecido, sin que la Administración se hubiese pronunciado.”

porque, por ejemplo, se trata de una responsabilidad objetiva o sin falta donde el daño deriva de un acto perfectamente legítimo de la Administración, pero que ha causado un daño anormal y especial que el particular no tiene el deber de soportar por aplicación de la regla de la igualdad frente a las cargas públicas.

También puede provenir el daño de una abstención de la Administración Tributaria, de una falta absoluta de respuesta ante una petición concreta que causa un daño patrimonial anormal y especial en cabeza del sujeto pasivo de la imposición, el cual debe ser reparado integralmente.

Finalmente, el daño puede derivar de una actuación material o vía de hecho de la Administración Tributaria, es decir, en ausencia de toda manifestación formal de voluntad, de juicio o de conocimiento.

En los tres casos señalados, el mecanismo procesal disponible para el interesado es un acción de daños o una demanda de daños contra la Administración Tributaria de que se trate, ante la jurisdicción contencioso-tributaria.

A diferencia de lo que ocurre con la primera opción analizada donde no debería existir una fase previa que es preciso agotar, sino que ésta ha sido creada artificialmente por vía pretoriana; en este caso dicha fase es ineludible, de modo que, por definición, se trata de en un camino lento y de impredecibles resultados.

Como ocurre con toda demanda intentada contra la República (que es la personificación jurídica de la Administración Tributaria Nacional), y de otros entes públicos que disfrutan de los mismos privilegios procesales que ésta, debe agotarse lo que el legendario maestro LUIS HENRIQUE FARIAS-MATA¹¹⁰⁵ llamó con elocuencia “las horcas caudinas” del procedimiento administrativo previo a las demandas contra la República, regulado en los artículos 68 y siguientes de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, que ahora también, como acabamos de ver, ha sido indebidamente extendido por vía pretoriana al contencioso tributario de plena jurisdicción.

El agotamiento de este procedimiento administrativo especial es un presupuesto procesal previo de la demanda contra el ente público, que de no ser satisfecho impide la admisión de la pretensión respectiva, de acuerdo con el artículo 35.3 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

¹¹⁰⁵ FARIAS-MATA, L.H. “El control jurisdiccional de la Administración Pública”. *Jornadas para un mejor conocimiento de la Administración Pública*. Procuraduría General de la República, Caracas, 1987, p. 400.

NOVENA PARTE

ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNO

El arbitraje es un mecanismo alternativo de resolución de conflictos legales cuya utilidad y eficiencia no admite discusión. En el ámbito de aquellas relaciones regidas por el Derecho Civil y el Derecho Mercantil, su uso es cada vez más frecuente como una opción significativamente más atractiva que la de embarcarse en un proceso judicial lento, costoso y de resultados impredecibles, en el cual la justicia o llega tarde, con lo cual es absolutamente inútil, o no llega nunca, porque aquel que tenía la razón no pudo convencer al juez de ello, muchas veces por haber sido emboscado en los vericuetos formales del proceso judicial ordinario o por haber sido sorprendido por las prácticas poco éticas que lamentablemente se producen en estos juicios.

Pero más allá de los ámbitos *naturales* del arbitraje, este mecanismo alternativo de resolución de conflictos empieza a abrirse camino en otros sectores que antes le estaban vedados. Ese es el caso de los conflictos relacionados con la aplicación de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), tanto a nivel interno como internacional. Desde hace mucho tiempo existe una decidida tendencia hacia la aceptación de los medios alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario, tal como lo sugieren los estudios precursores realizados por FERREIRO LAPATZA¹¹⁰⁶, FRANCESCO MOSCHETTI¹¹⁰⁷, FALCÓN Y TELLA¹¹⁰⁸, ZORNOZA PÉREZ¹¹⁰⁹, BLASCO

¹¹⁰⁶ FERREIRO LAPATZA, J.J. “Arbitraje sobre relaciones tributarias”. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 265.

¹¹⁰⁷ Señala MOSCHETTI que el modelo soberanía-sujeción es inaceptable en un ordenamiento democrático, no es idóneo para luchar contra la evasión y causa hipertrofia del contencioso. MOSCHETTI, F. “Las posibilidades de acuerdo entre la Administración Financiera y los contribuyentes”. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996

¹¹⁰⁸ El profesor español RAMÓN FALCÓN Y TELLA, expresa que la utilización de las técnicas arbitrales es una preocupación de vieja data en cuanto concierne a la solución de controversias derivadas de la aplicación de tratados para evitar la doble imposición. Cita al efecto el *convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas*, hecho en Bruselas el 23 de julio de 1990. Él señala que la indisponibilidad del crédito tributario no impide a la Administración someterse a arbitraje, sino que únicamente exige que sea el legislador el que defina con suficiente precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo de solución de con-

MARTÍNEZ¹¹¹⁰, ROMÁN SEER¹¹¹¹, ATCHABAIAH¹¹¹², NAVARRINE Y ASOREY¹¹¹³ y en Venezuela por BÓVEDA¹¹¹⁴, SANTANA JANSEN¹¹¹⁵, SIBLEZ VISO¹¹¹⁶, BLANCO-URIBE

fictos. Lo que suelen excluir todos los ordenamientos jurídicos, y el nuestro no es la excepción, es que se disponga del crédito tributario sin que la ley lo prevea o que se otorgue, como dice el profesor español, una habilitación en blanco al acreedor tributario, sin garantía alguna para el interés público. FALCON Y TELLA, R. “El arbitraje tributario”. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 257-260.

- ¹¹⁰⁹ Este autor señala que “...la creciente complejidad de la realidad social y económica sobre la que inciden las normas tributarias dificulta cada vez en mayor medida que toda la actividad administrativa esté rigurosamente predeterminada por la ley, y que la aplicación de las leyes pueda concebirse como un proceso mecánico, pues es habitual el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y las cuestiones de calificación difícilmente admiten soluciones unívocas. Siendo ello así -dice- el sometimiento de la Administración a la ley no se garantiza mejor a través de un acto impuesto unilateralmente por los órganos competentes, que mediante el empleo de técnicas convencionales que permiten un diálogo sobre las cuestiones controvertidas en la interpretación de las leyes”. ZORNOZA PÉREZ, J. “Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español”. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 167.
- ¹¹¹⁰ BLASCO MARTÍNEZ, G. “Convención y arbitraje en los supuestos de ausencia de contabilidad o de contabilidad incompleta”. *Alternativas convencionales en el Derecho tributario. XX Jornada anual de estudio de la Fundación A. Lancuentra*. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2003.
- ¹¹¹¹ SEER, R. “Contratos transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán”. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996
- ¹¹¹² ATCHABAIAH, A. “Arbitraje e impuestos”. *Tributum Revista Venezolana de Ciencias Tributarias*. San Cristóbal, 1997, No. III, p. 95.
- ¹¹¹³ En tal sentido NAVARRINE y ASOREY sostienen que como consecuencia del fenómeno de privatización que afecta todo el Derecho Público, el papel excluyente de la justicia ordinaria, como única competente para dirimir cuestiones en que el Estado era parte, dejó de tener exclusividad y relevancia, siendo los tribunales arbitrales la única respuesta frente a esa evolución, en la cual la materia impositiva luce como la de mayor riqueza para ser arbitrable. NAVARRINE, C-ASOREY, R. *Arbitraje. Jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Proceso arbitral en cuestiones tributarias*. La Ley, Buenos Aires, 1992.
- ¹¹¹⁴ BÓVEDA, M. “El arbitraje tributario en el derecho venezolano”. *El contencioso tributario hoy. Jornadas Internacionales*. FUNEDA-AVDT, Caracas, 2004, Tomo I.
- ¹¹¹⁵ SANTANA JANSEN, A. “La inoperatividad del arbitraje tributario en detrimento del derecho del contribuyente a gestionar estratégicamente sus controversias fiscales.” *Patologías del Sistema Tributario Venezolano. Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2019.
- ¹¹¹⁶ SIBLESZ VISO, R. “El arbitraje (tributario) en Venezuela: derecho y conflicto”. *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2017, No. 153.

QUINTERO¹¹¹⁷, BURGOS IRAZÁBAL¹¹¹⁸, DÍAZ-CANDIA¹¹¹⁹, RUAN SANTOS¹¹²⁰, y nosotros¹¹²¹. Cada vez con más frecuencia se reivindica la posibilidad del arbitraje tributario y se derrumban algunos de los mitos creados en torno al mismo. En otra parte¹¹²² hemos visto cómo ya existen propuestas concretas y detalladas de entes multilaterales, para que el arbitraje tributario sea una herramienta efectiva en el plano internacional, y al menos dos experiencias probadamente exitosas de aplicación del arbitraje tributario en el derecho interno de otros países.¹¹²³

Venimos abogando por el arbitraje tributario en Venezuela desde hace más de dos décadas, cuando publicamos un estudio al respecto en el Libro Homenaje a nuestro querido y recordado maestro JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO. En la presentación del libro, dice el profesor JESÚS SOL GIL: “El tema de la ‘Aproximación hacia el Estudio del Arbitraje en Materia Tributaria’ preparado por el Dr. Luis Fraga Pittaluga, constituye el primer estudio que se publica en Venezuela sobre el arbitraje en esta rama del derecho, y seguro estamos constituirá una base para el desarrollo de una nueva forma de dirimir los conflictos entre los sujetos pasivos de la relación

-
- ¹¹¹⁷ BLANCO-URIBE QUINTERO, A. “La conciliación, el arbitraje y la transacción como métodos de resolución de conflictos administrativos”. *El arbitraje en la práctica*. Colección Cuadernos de Arbitraje, Cámara de Comercio de Caracas, Centro de Arbitraje, Caracas, 1998, No.2.
- ¹¹¹⁸ BURGOS IRAZÁBAL, R. “Breves reflexiones sobre el Arbitraje Tributario especialmente lo relativo a las peculiaridades que presenta el Recurso de Nulidad contra el Laudo con base al numeral 1° del artículo 325 del Código Orgánico Tributario”. *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2004, No. 102.
- ¹¹¹⁹ DÍAZ-CANDIA, H. “Viabilidad y operatividad práctica contemporánea del arbitraje tributario en Venezuela” *Arbitraje. Revista de arbitraje comercial y de inversiones*. Madrid, Iprolex, S.L., Madrid, 2014, volumen VII, 2014(3)pp. 745-67
- ¹¹²⁰ RUAN SANTOS, G. *Visión crítica sobre la transacción y el arbitraje en el Derecho Tributario. Hacia los acuerdos procedimentales*. Trabajo de incorporación como “Individuo de Número” a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. ACIENPOL, Caracas, 2004.
- ¹¹²¹ FRAGA PITTALUGA, L. “Una aproximación hacia el estudio del arbitraje en materia tributaria”. *Homenaje a José Andrés Octavio*. AVDT, Caracas, 1999 / *El arbitraje en el Derecho Administrativo*. Editorial Torino, Caracas, 2000 / “El arbitraje tributario”. *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*. AVDT-Livrosca, Caracas, 2001/ “El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano”. *XXII Jornadas de Derecho Tributario*. ILADT, Quito, 2004.
- ¹¹²² FRAGA-PITTALUGA, L. *Arbitraje Tributario Interno e Internacional*. Editorial Jurídica Venezolana, Colección Biblioteca Allan Brewer-Carías, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2020, No. 2.
- ¹¹²³ VICENTE-ARCHE COLOMA, P. “El modelo de arbitraje tributario de Portugal y su posible traslación al Ordenamiento jurídico español” *Revista de Finanças publicas e direito fiscal*. Portugal, 2018, No. 3/4.

jurídico-tributaria.”¹¹²⁴ Con el apoyo del ex Superintendente Nacional Tributario, profesor ELÍAS ELJURI, y la participación y apoyo de los doctores TOMÁS ENRIQUE CARRILLO-BATALLA y HUMBERTO ROMERO-MUCI, participamos en la redacción de las normas sobre arbitraje tributario que serían incorporadas en el reforma del Código Orgánico Tributario de 2001, las cuales, lamentablemente, fueron modificadas de manera importante por la Asamblea Nacional. Tuvimos luego el honor de llevar la relatoría nacional a las XXII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), celebradas en Quito, Ecuador, en 2004, uno de cuyos temas fue dedicado precisamente al arbitraje tributario.¹¹²⁵

En aquellas Jornadas, se llegó a las siguientes conclusiones y recomendaciones:

“1. Se recomienda a los países miembros del ILADT la expedición de normas en las que se establezcan medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria y particularmente el arbitraje, tanto en el orden interno, cuanto en el orden internacional.

2. La aceptación de los medios alternativos no concierne a la potestad tributaria normativa sino a la de aplicación de los tributos.

3. La obvia indisponibilidad de la potestad tributaria normativa y del crédito consiguiente no obsta a la utilización de métodos alternativos de solución de controversias y particularmente del arbitraje.

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.

5. La denominación de arbitraje tributario debe reservarse exclusivamente para la técnica de solución de controversias en materia tributaria consistente en someter la decisión de un diferendo a un órgano no perteneciente a la jurisdicción ordinaria estatal, cuyo laudo tiene la misma fuerza que una sentencia

(...)

11. Es aconsejable contemplar el arbitraje para diferendos que se produzcan en materia tributaria entre entes públicos, en países de régimen federal o de régimen unitario descentralizado en donde coexisten potestades tributarias o de creación, las cuales pueden entrar en colisión.

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.

¹¹²⁴ SOL GIL, J. “Presentación”. *Libro Homenaje a José Andrés Octavio*. AVDT, Caracas, 1999.

¹¹²⁵ FRAGA-PITTALUGA, L. “El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano”. XXII Jornadas de Derecho Tributario. ILADT, Quito, 2004.

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.

Los contribuyentes deben tener el derecho de instar y coadyuvar en el procedimiento arbitral tributario.

14. Los laudos arbitrales deben ser obligatorios para las autoridades fiscales y para el contribuyente, con autoridad de cosa juzgada.

15. El arbitraje tributario internacional debe confiarse a tribunales arbitrales, integrados por personas independientes, de notoria competencia en materia tributaria.

16. El procedimiento arbitral debe ser flexible, y el tribunal debe tener la facultad de establecer sus reglas, respetando las del debido proceso.

17. Los tribunales arbitrales fallarán en derecho, fundarán sus laudos y aplicarán el Tratado en cuestión, así como los principios y disposiciones de Derecho Internacional aplicables a la materia.

18. Del mismo modo que sucede en el derecho interno, cuando se inste el arbitraje internacional, deberá preverse la suspensión del ingreso de la deuda tributaria respetando las debidas garantías cautelares.”¹¹²⁶

Lamentablemente, hemos avanzado poco o casi nada desde entonces, a pesar de ser el primer país de Latinoamérica que incorporó en la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001¹¹²⁷, normas expresas sobre el arbitraje tributario. Son varias las razones de este fracaso, pero una de las más preocupantes es la incorrecta interpretación de ciertos conceptos que son claves para entender qué es el arbitraje y por qué su aplicación en el ámbito del Derecho Tributario no sólo es perfectamente posible, sino que sería de una utilidad inconmensurable, tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias.

CAPÍTULO PRIMERO

SOBRE EL ARBITRAJE EN GENERAL

1. *Concepto*

Se ha señalado que: “No es el arbitraje una institución en el estudio de la cual se pueda entrar utilizando, como base firme, el apoyo de una definición”¹¹²⁸; aun

¹¹²⁶ <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>

¹¹²⁷ G.O. No. 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.

¹¹²⁸ OTTOLENGHI, M.A. “Conceptos Fundamentales para la construcción del instituto arbitral”. *Revista de Derecho Procesal*, Buenos Aires, 1943, No. II, pp. 155 y ss.

aceptando esta afirmación y persuadidos de las dificultades que supone la construcción de cualquier concepto, nos parece útil ofrecer al menos una definición descriptiva del arbitraje, para perfilar en forma general sus elementos fundamentales. El arbitraje es una institución jurídica muy antigua que nace casi desde el mismo momento en que el hombre comienza a vivir en sociedad. En el lenguaje común el arbitraje evoca la acción o facultad de arbitrar, la cual a su vez sugiere el hacer que se cumplan unas reglas preestablecidas para la resolución de diferencias entre dos o más personas. Desde tiempos inmemoriales el hombre ha buscado someter sus conflictos a la sabia y justa decisión de un tercero imparcial (*auctoritas*)¹¹²⁹ que asegure la solución más equitativa para los contendientes. Ya las Leyes de Partidas decían: “Contiendas tienen entre sí los hombres algunas veces y las ponen en manos de avenidores, y la carta de avenencia llámala compromiso”.¹¹³⁰

Este deseo de alcanzar la justicia confiando la resolución de la disputa a un tercero imparcial, es el origen de la heterocomposición, la cual, a su vez, tiene dos vertientes con muchos puntos de contacto, pero también con notables diferencias. Si se tiene en cuenta, como nos advierte GOZAÍNI¹¹³¹, que la vida misma de la jurisdicción proviene de la autodeterminación de los hombres, que al organizarse para vivir en sociedad deciden entregar al Estado la potestad de tutelar los conflictos intersubjetivos, resultará entonces que entre esta institución y el arbitraje, no existe diferencia alguna.

En todo caso, el arbitraje puede describirse como un medio alternativo de resolución de conflictos al que pueden acudir voluntariamente las partes para pactar que sus conflictos intersubjetivos de intereses, sean estos actuales o futuros, sean resueltos no por un juez estatal sino por árbitros, por jueces privados designados por cada una de las partes y quienes, aplicando el derecho o la equidad, según lo hayan decidido las partes, resolverán la disputa de manera definitiva y vinculante, mediante una decisión denominada laudo arbitral, la cual tendrá la eficacia de la cosa juzgada.¹¹³²

¹¹²⁹ Dice BERTRAND DE JOUVENEL que la *auctoritas* es un fenómeno más antiguo que la propia organización del Estado (*potestas*), en cuanto que representa el ascendente natural del hombre sobre el hombre y se convierte en el principio de todas las organizaciones y de todos los progresos. DE JOUVENEL, B. *A la reserche du bien politique*. París, 1955.

¹¹³⁰ *Ib.* pp. 113 y 114.

¹¹³¹ GOZAÍNI, O. *Formas alternativas para la resolución de conflictos*. Depalma, Buenos Aires, 1995, p. 114.

¹¹³² Según GOZAÍNI: “Se trata pues de una técnica a través de la cual se tratan de resolver extrajudicialmente las diferencias que intercedan en las relaciones entre dos o más partes, a cuyo fin se acuerda la intervención de un tercero para que las dirima”. GOZAÍNI, O. *O.c.*, p. 17.

2. *Características*

De la definición ofrecida en el epígrafe precedente, pueden obtenerse las principales características del arbitraje:

(i) Es un procedimiento para resolver disputas legales, alternativo al judicial al que deciden acudir las partes en forma voluntaria, nunca forzada.

El arbitraje comparte muchas de las características del proceso, entendiendo por este último un cauce formal dentro del cual se desarrollan una serie coordinada de actos concatenados entre sí bajo el principio de la preclusividad, en los cuales intervienen los sujetos procesales, con la finalidad esencial de solucionar judicialmente los conflictos intersubjetivos de intereses a través del acto final que resuelve la litis, dictado por un órgano imparcial inserto en la administración de justicia, garantizando así la continuidad pacífica de las relaciones sociales.¹¹³³

Sin embargo, el proceso arbitral no transcurre dentro de la administración de justicia estatal ni es presidido por un juez estatal, lo cual marca ya una diferencia bien importante. Por otra parte, las reglas que orientarán el procedimiento pueden ser establecidas por las partes y ser, en consecuencia, bastante flexibles, sin que ello suponga alterar la igualdad de medios de ataque y defensa de los contrincantes. Finalmente, mientras el proceso ordinario es el medio legal -y obligatorio en muchos casos- para resolver conflictos de intereses entre sujetos de derecho, el arbitraje nace de un pacto, de un contrato preexistente a la litis o concomitante con ésta. Si no hay sometimiento voluntario al arbitraje, no hay arbitraje.

(ii) Las disputas susceptibles de someterse a arbitraje, son aquellas que se refieren a derechos susceptibles de disposición por las partes, es decir, sobre las cuales podría celebrarse una transacción.

Sólo aquellas materias con respecto a las cuales las partes pueden disponer libremente, pueden ser objeto de arbitraje. Este principio lo remarca con toda claridad la Ley de Arbitraje Comercial en cuyo artículo 3 se dispone que: “Podrán someterse a arbitraje las controversias susceptibles de transacción que surjan entre personas capaces de transigir”. Si la materia sometida a arbitraje no es disponible y si una de las partes que lo celebran no tiene capacidad de disposición, el laudo que ponga fin al proceso arbitral puede ser anulado, tal como lo establece el artículo 44, letras a) y f) de la Ley de Arbitraje Comercial; más adelante veremos que lo propio ocurre en el ámbito del arbitraje tributario.

El que el arbitraje requiera que el objeto litigioso sea transable y que, además, exista la capacidad para transigir, no debe llevar a confundir el arbitraje con la transacción. Como se sabe, esta última es un contrato por el cual las partes, mediante recíprocas concesiones, terminan un litigio pendiente o precaven un litigio even-

¹¹³³ FRAGA PITTALUGA, L. *La terminación anormal del proceso administrativo por inactividad de las partes. Perención de la instancia y desistimiento*. Vadell Hermandos Editores, Caracas, 1996, p. 10.

tual (art. 1.713 Código Civil Venezolano¹¹³⁴). Como se ve, la transacción es un acuerdo de concesiones recíprocas, que estatuye la solución misma de la disputa. En cambio, el arbitraje, aunque supone también un acuerdo de voluntades, no lleva consigo concesiones recíprocas que solucionan una controversia, sino un mecanismo por el cual se persigue arribar a dicha solución, la cual no es alcanzada por las partes, sino establecida por un tercero a quienes éstas han confiado la decisión del pleito y que ha sido investido de *auctoritas* por la ley.

Atar las materias arbitrables a lo que sea susceptible de transacción, es un anacronismo que deriva de seguir viendo al arbitraje como un contrato para resolver controversias, y no como lo que es, es decir, como función jurisdiccional provista por jueces no estatales, pero que actúan en ejercicio de una atribución que en nuestro país les confiere la propia Constitución, al incluirlos en el sistema de la administración de justicia. El contrato se circunscribe a escoger el arbitraje como método de resolución de disputa, a indicar el derecho aplicable por los árbitros, el lugar del arbitraje, el idioma, el número de árbitros, si el arbitraje será independiente o institucional, el centro que lo administrará si fuere el caso y en consecuencia el reglamento aplicable para conducir el procedimiento. Todas estas determinaciones son importantísimas, pero no son parte del arbitraje en sí mismo, sino de un estadio previo en el cual se selecciona este medio alternativo como cauce para la resolución de la disputa. Una vez instalado el tribunal arbitral, comienza el arbitraje y por lo tanto, se inicia la administración de justicia y allí nada tiene que ver la transacción porque, insistimos, los árbitros aplican el derecho objetivo al caso concreto, tal cual como lo haría un juez estatal, sin forzar a las partes a otorgarse recíprocas concesiones, o mejor dicho, a disponer de sus derechos en forma alguna.

En este sentido nos parece genial la regulación colombiana¹¹³⁵, donde se fija como materia arbitrable no sólo aquella que tenga que ver con derechos disponibles por las partes en conflicto, sino también las que sean autorizadas por la ley; con lo cual la vinculación entre el arbitraje y la transacción resulta superada, pues independientemente de la disponibilidad del derecho en disputa, el arbitraje es posible en ámbitos donde no existe tal disponibilidad pero hay una autorización expresa del legislador para acudir a este medio alternativo de resolución de disputas.

(iii) La disputa es resuelta aplicando el derecho o la equidad, según las partes quieran árbitros de derecho o arbitradores (*ex aequo et bono*).

En cuanto a la norma aplicable para resolver la *litis*, existe en el arbitraje una *summa divisio* entre el arbitraje de equidad y el de derecho. En el arbitraje de equidad los árbitros, en este caso arbitradores, deciden la controversia planteada de acuerdo con su leal saber y entender de lo que en el caso concreto es la solución

¹¹³⁴ G.O. No. 2.990 Extraordinario del 26 de julio de 1982

¹¹³⁵ *Vid.* Ley No. 1563 de 2012, por medio de la cual se expide el “Estatuto de Arbitraje Nacional e Internacional y se dictan otras disposiciones.” www.secretariassenado.gov.com

justa, sin importar qué establecen al respecto las normas jurídicas. La existencia de este tipo de arbitraje pone de manifiesto la importancia de que la materia arbitrable sea disponible por las partes, vale decir, que no sea de orden público. En cambio, en el arbitraje de derecho, los árbitros, en este caso de derecho, deben aplicar la ley para la solución del conflicto de que se trate, tal como si fueren jueces estatales.

(iv) La disputa la resuelven terceros imparciales escogidos por las partes, que no son jueces estatales, pero que actúan con el mismo poder que éstos en el sentido de que su decisión es equivalente a una sentencia, pues es definitiva, vinculante e inapelable.

El arbitraje es planteado y conducido por ante los árbitros, quienes tienen la facultad de resolver el conflicto que les ha sido sometido a consideración en forma definitiva y con carácter vinculante para las partes. En este sentido se dice que la decisión de los árbitros tiene *autoritas* porque es obligatoria y vinculante para las partes, del mismo modo y con la misma intensidad que lo sería una sentencia definitivamente firme con autoridad de cosa juzgada. Esta es una de las circunstancias que ha dado sustento a la tesis de acuerdo con la cual el arbitraje supone el ejercicio de la función jurisdiccional. No obstante, los árbitros carecen de *potestas* porque ellos no tienen capacidad para ejecutar forzosamente sus decisiones. Esto último es lo que ha llevado a otro grupo de la doctrina a criticar la tesis jurisdiccionalista, señalando que la función jurisdiccional no sólo comprende la facultad de juzgar, sino también de ejecutar lo juzgado.

En todo caso, lo importante en este punto es tener en cuenta que los árbitros, sin ser jueces y, por tanto, sin tener el carácter de servidores públicos, administran justicia como si fueran jueces estatales.¹¹³⁶

(v) Lo que es sometido a arbitraje no puede ya ser sometido al juez estatal, es decir, la disputa queda excluida del conocimiento de la jurisdicción ordinaria.

La escogencia del arbitraje como mecanismo para resolver la controversia surgida entre las partes, supone que el juez estatal pierde jurisdicción sobre el asunto correspondiente. Muy clara en este sentido es la Ley de Arbitraje Comercial al señalar en su artículo 5 que: “El acuerdo de arbitraje es exclusivo y excluyente de la jurisdicción ordinaria”. Por tanto, ante la existencia de un convenio arbitral, si cualquiera de las partes lleva el asunto debatido a la jurisdicción ordinaria, la otra está habilitada para oponer la cuestión previa de la falta de jurisdicción prevista en el numeral 1 del artículo 346 del Código de Procedimiento Civil.¹¹³⁷

¹¹³⁶ Sobre el particular la doctrina ha señalado: “que la decisión arbitral ostenta todas las notas esenciales de la cosa juzgada, tales como la obligatoriedad, ejecutoriedad, imperatividad...y que si bien es cierto que los árbitros no ejercen *potestas*, sí que gozan de *auctoritas*” GIMENO SENDRA, V. *Derecho Procesal*. T.I., Valencia, 1990, p. 660.

¹¹³⁷ G.O. No. 4.209 Extraordinario del 18 de septiembre de 1990.

3. *Naturaleza jurídica*

La determinación de la naturaleza jurídica del arbitraje constituye el problema de mayor interés entre los muchos que esta institución suscita, no porque difícilmente se puede estudiar una institución sin antes partir de su naturaleza jurídica, sino porque de situar el arbitraje dentro del derecho privado y del campo civil a verlo como una institución jurisdiccional, enclavada en el área del derecho procesal, las diferencias que se deriven habrán de resultar de muy diversos órdenes.¹¹³⁸

En este sentido, las dos principales tendencias que tratan de explicar la naturaleza jurídica del arbitraje son las tesis *contractualistas*, que representan la concepción privada o privatista del arbitraje, y las tesis *jurisdiccionalistas* que destacan las notas publicistas del arbitraje.

3.1. *Tesis contractualistas*

Dentro de las distintas manifestaciones doctrinales que defienden la naturaleza privada del arbitraje, se ha acudido a diferentes figuras jurídicas, siendo numerosos los autores que han equiparado el arbitraje a un contrato de derecho privado. Por ejemplo, el insigne procesalista español JAIME GUASP, señala que cuando se dice que el árbitro es un juez o que el arbitraje es un proceso, nos encontramos más bien en un terreno metafórico, más que taxativamente científico, porque estrictamente hablando, el árbitro no es un juez ni el arbitraje es un fenómeno procesal. GUASP afirma que el procedimiento que encierra el arbitraje es la causa de que los civilistas manejen con dificultad la institución, porque en los tiempos en que procedimiento y proceso se confundían, el que el arbitraje fuera una institución que se desarrollaba por medio de un procedimiento, era una razón para adscribirle al mundo del proceso; pero siendo que hoy se distingue claramente entre procedimiento y proceso, la estructura procedimental del arbitraje no es razón para asignarle al mundo del proceso. Sencillamente se trata, dice, de un contrato con tracto procedimental.¹¹³⁹

En la doctrina venezolana se ha señalado que: “como quiera que para la instalación del procedimiento arbitral es necesario el acuerdo previo de las partes en lo que se ha dado llamar la cláusula compromisoria, cláusula sin la cual ni siquiera un juez podría obligar a las partes a seguir este procedimiento, existen autores que piensan que todo el procedimiento arbitral debía regirse exclusivamente por estipulaciones contractuales de las partes.”¹¹⁴⁰

La conclusión principal a la que llegan los autores que defienden la tesis contractualista es que el arbitraje se sitúa necesariamente en el ámbito del derecho privado: “así como es privado el negocio del que los árbitros derivan sus facultades, así es privada su función, así son de derecho privado las relaciones que se engen-

¹¹³⁸ OTTOLENGHI, M. A. “Conceptos fundamentales...*Cit.*, p. 161.

¹¹³⁹ GUASP, J. *El arbitraje en el Derecho Español*. Barcelona, 1956, p. 22.

¹¹⁴⁰ MATTHIES, R. *Arbitrariedad y Arbitraje*. O.T. Editores, Fondo de Publicaciones Universitarias, Caracas, 1996, p. 11.

dran entre ellos y las partes, del mismo modo lo es el laudo que dictan¹¹⁴¹; y agregan que: “si quien nombra a los árbitros y determina los límites de su oficio, no obra en interés público, esto es, en calidad de órgano del Estado, sino en interés privado, lógicamente se deduce que las funciones de los árbitros no son funciones públicas, sino privadas, que las relaciones entre éstos y las partes son privadas, juicio privado y no sentencia, el fallo que de ellos emana.”¹¹⁴²

Entre los autores que sostienen la tesis contractualistas, encontramos a FAIRÉN GUILLÉN para quien es característico del arbitraje que: “son los interesados los que lo hacen nacer, (...) determinan su extensión, (...), fijan un plazo (...)” concluyendo que: “es así la voluntad de las partes, la que hace nacer o morir al árbitro y al arbitraje.”¹¹⁴³ También HERCE QUEMADA defiende la naturaleza privada del arbitraje y su inclusión en el campo contractual, porque para él: “el arbitraje no es un proceso, aunque cumpla una finalidad análoga al mismo, ni siquiera un procedimiento judicial, ya que en el no interviene un juez propiamente dicho, sino un procedimiento privado sustitutivo del proceso civil (...) La fuerza vinculante del laudo arranca de la voluntad misma de los interesados al someterse previamente a la decisión de los árbitros y aunque en nuestro derecho, se equipara la eficacia del laudo arbitral a la sentencia, teniendo fuerza ejecutiva sin necesidad de homologación judicial, no se trata de un acto procesal sino de un acto privado.”¹¹⁴⁴

3.2. Tesis jurisdiccionalistas o procesalistas

Son numerosos los autores que se inclinan por la naturaleza jurisdiccional del arbitraje: “aunque según las diversas manifestaciones puede decirse que estas teorías oscilan entre la equiparación absoluta del árbitro al juez, hasta el simple reconocimiento como fallo judicial al laudo emitido por los árbitros, ofreciendo una amplitud de contenido que hace difícil la clasificación de las distintas manifestaciones.”¹¹⁴⁵

Así pues, señala RENÉ DAVID que: “gran parte de estos autores parten de la idea de que la Administración de Justicia es un servicio público y, en consecuencia, la jurisdicción de los árbitros no puede ser entendida sino como parte integral de tal servicio.”¹¹⁴⁶

¹¹⁴¹ ROCCO. *La sentencia civil*, Traducción. Ovejero, México, 1944, p. 65.

¹¹⁴² *Ibidem*, p. 66.

¹¹⁴³ FAIRÉN GUILLÉN, V. *Doctrina General de Derecho Procesal (Hacia una Teoría y Ley Procesal Generales)* Barcelona, 1990, p. 20.

¹¹⁴⁴ HERCE QUEMADA. *Derecho Procesal Civil*. 8va. Edición, Tomo II, pp. 212-213.

¹¹⁴⁵ ROCA MARTÍNEZ, J. M. *Arbitraje e Instituciones Arbitrales*. J.M. Bosch Editor, S.A., España, 1992, p. 44.

¹¹⁴⁶ RENE DAVID. *L'arbitrage dans le Commerce International*, citado por: MATTHIES, R. O.c., p. 11.

Para GULDENER, por ejemplo: “las jurisdicciones arbitrales ejercen funciones que competen al Soberano por disposición que le es conferida por la Ley y por eso constituyen parte integrante de la organización judicial del Estado.”¹¹⁴⁷

SERRA DOMÍNGUEZ estima abiertamente que el laudo arbitral es el resultado de una actividad jurisdiccional y, en tal sentido, consecuente con el concepto de jurisdicción que propugna -la jurisdicción es anterior a la legislación y, por tanto, independiente de la atribución por parte del Estado a unos órganos determinados- considera que el órgano que ejerce la actividad jurisdiccional es irrelevante; lo importante es la función y los efectos de ésta.¹¹⁴⁸

Se argumenta a favor de la jurisdiccionalidad del arbitraje: “que la decisión arbitral ostenta todas las notas esenciales de la cosa juzgada, tales como la obligatoriedad, ejecutoriedad, imperatividad (...) y que si bien es cierto que los árbitros no ejercen *potestas*, sí que gozan de *autorictas*.”¹¹⁴⁹ Así, para fundamentar la naturaleza jurisdiccional del arbitraje, autores como FENECH NAVARRO, ponen de relieve la: “similitud entra la función de los árbitros y la del juez, entre el laudo y la sentencia”¹¹⁵⁰, concluyendo que la fuerza de la sentencia arbitral pone de manifiesto que: “el poder de decidir obligatoriamente, con efecto de cosa juzgada y ejecutoriedad incondicionada, sólo puede venirles a los árbitros del Estado.”¹¹⁵¹

En cuanto a la doctrina venezolana, se ha sostenido que: “No podemos adoptar frente al arbitraje posiciones extremas. Ni tratar la justicia arbitral como algo distinto y opuesto a la justicia judicial. Debemos procurar un equilibrio con miras a que el establecimiento y la consolidación de la justicia arbitral, por un lado, y la reforma, mejora y fortalecimiento de la justicia judicial, por el otro, den una respuesta efectiva a la tutela de los derechos que reclama la gente común, los empresarios, los comerciantes y los inversionistas (...) En nuestra opinión debemos interpretar el artículo 204 de la Constitución de la República en el sentido de que es monopolio exclusivo del Estado y del Poder Judicial, es decir, de la Corte Suprema de Justicia y los demás Tribunales que determine la Ley Orgánica del Poder Judicial, la *tutela coactiva* de los derechos, es decir, la ejecución forzosa de las decisiones jurisdiccionales frente a los particulares, *más no la tutela jurisdiccional* de los derechos, la

¹¹⁴⁷ *Ibidem*

¹¹⁴⁸ SERRA DOMÍNGUEZ, M. “Naturaleza jurídica del arbitraje”. *Estudios de Derecho Procesal*, Barcelona-España, 1969, p. 580 y ss.

¹¹⁴⁹ GIMENO SENDRA, V. *Derecho Procesal*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1990, T. I, p. 660.

¹¹⁵⁰ FENECH NAVARRO, citado por ROCA MARTÍNEZ, J. M. *O. c.*, p. 48.

¹¹⁵¹ *Ibidem*.

cual el Estado puede permitir, mediante ley, que sea ejercida por los particulares en los términos y condiciones señalados por la ley”.¹¹⁵²

Esta también pareciera ser la opinión de nuestra jurisprudencia desde hace muchos años, al sostener que: “La tutela jurisdiccional, no es un derecho absoluto del Estado; la misma ha sido establecida fundamentalmente para la protección y respeto de los derechos de los individuos. En general, puede ser sometida a las reglas de la teoría contractual, toda materia, controversia o asunto”.¹¹⁵³

Con posterioridad a la Constitución de 1999, la jurisprudencia se ha decantado decididamente por la tesis jurisdiccionalista, señalado que: “(...) *la Constitución amplió el sistema de justicia para la inclusión de modos alternos al de la justicia ordinaria que ejerce el poder judicial, entre los que se encuentra el arbitraje. Esa ampliación implica, a no dudarlo, un desahogo de esa justicia ordinaria que está sobrecargada de asuntos pendientes de decisión, y propende al logro de una tutela jurisdiccional verdaderamente eficaz, célere y ajena a formalidades innecesarias (...). Así, a través de mecanismos alternos al del proceso judicial, se logra el fin del Derecho, como lo es la paz social, en perfecta conjunción con el Poder Judicial, que es el que mantiene el monopolio de la tutela coactiva de los derechos y, por ende, de la ejecución forzosa de la sentencia (...). A esa óptica objetiva de los medios alternativos de solución de conflictos, ha de añadirse su óptica subjetiva, en el sentido de que dichos medios con inclusión del arbitraje, en tanto integran el sistema de justicia, se vinculan con el derecho a la tutela jurisdiccional eficaz que recoge el artículo 26 de la Constitución. En otras palabras, puede decirse que el derecho fundamental a la tutela jurisdiccional eficaz entraña un derecho fundamental a la posibilidad de empleo de los medios alternativos de resolución de conflictos, entre ellos, evidentemente, el arbitraje*”.¹¹⁵⁴

3.3. Nuestra posición

Es frecuente que en derecho se ofrezcan sobre un mismo punto dos tesis contrapuestas y una tesis ecléctica o sincrética, que tome lo mejor de las dos anteriores. Esta tercera posición, que no es otra cosa que una fusión de criterios tiene en ocasiones una sobrada justificación y, además, el mérito innegable de la integración de las opiniones encontradas. Sin embargo, en otros supuestos la tesis ecléctica no es otra cosa que el claro reflejo de que no se tiene una posición bien definida.

En nuestra opinión, no cabe la menor duda que el arbitraje surge de la voluntad de las partes que se someten a él y, en ese sentido, su raigambre contractual es, a nuestro modo de ver, indudable. No obstante, una vez que surge el conflicto y se

¹¹⁵² ARO, J.V. “La justicia arbitral y la justicia judicial”. *Seminario sobre la Ley de Arbitraje Comercial*. Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Serie Eventos, Caracas, 1999, pp. 152-161.

¹¹⁵³ Cf. S. CSJ/SPA 15 de junio de 1992, caso: *Zuki Teria Navigation, Inc., S.A.*

¹¹⁵⁴ Cf. S. TSJ/SC, No. 1541, del 17 de octubre de 2008, caso: *Hildegard Rondón de Sansó et all.*

desencadena el mecanismo arbitral para solucionar las divergencias de las partes, no estaremos ya frente a la simple ejecución de un contrato, sino ante un verdadero subrogado procesal (utilizando la expresión del maestro CARNELUTTI) muy similar al proceso y que culmina con una decisión vinculante con fuerza de cosa juzgada, lo que sin duda representa una manifestación clara de la jurisdicción desde el punto de vista material, pues se habrá aplicado el derecho en un caso concreto y con carácter definitivo, poniéndole fin a un conflicto intersubjetivo de intereses (jurisdicción). El arbitraje nace de un contrato, pero al ponerse en movimiento es jurisdicción (privada).

Lo cierto es que en el ordenamiento jurídico venezolano, la discusión sobre la naturaleza jurídica del arbitraje tal vez haya perdido importancia con la promulgación de la Constitución de 1999. En este sentido, al identificar los titulares de la potestad de administrar justicia, la cual recae en los ciudadanos y se imparte en nombre de la República y por autoridad de la ley, el artículo 253 de la Constitución expresa que 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 auxiliares y funcionarios de justicia, el sistema penitenciario, *los medios alternativos de justicia, los ciudadanos que participan en la administración de justicia conforme a la ley* y los abogados autorizados para el ejercicio.

La alusión del texto constitucional a los medios alternativos y a los ciudadanos que participan en la administración de justicia conforme a la ley autoriza a pensar que el constituyente ha entendido que el arbitraje y el resto de los medios alternativos de resolución de disputas son procedimientos jurisdiccionales, son cauces formales a través de los cuales se administra justicia.

Esta idea es reforzada en el artículo 258 de la Constitución de 1999 -incluido en el mismo Capítulo relativo al Poder Judicial y el Sistema de Justicia- en el cual se ordena al legislador que promueva: “...*el arbitraje, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos*”.

El profesor BREWER-CARÍAS señala con acierto que: “La Constitución de 1999, en efecto, incorporó el arbitraje como un recurso alternativo para solución de controversias, que es un componente del sistema judicial (artículo 253), exigiendo al Estado promoverlo en el artículo 258, al disponer que ‘La ley promoverá el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos de solución de conflictos’; garantizando el arbitraje, además, como un derecho fundamental. Es decir, es el mismo texto Constitucional el que impone a todos los órganos del Estado la tarea de promover el arbitraje, y establece la posibilidad de someter las disputas a arbitraje, como un derecho constitucional de todos los ciudadanos, lo que confirma que ya en 1999 no existía en el país una ‘cultura de hostilidad’ preponderante hacia el arbitraje.

Por el contrario, la Constitución de 1999, las leyes sancionadas por el nuevo Gobierno de 1999, el sistema legal en su totalidad y los instrumentos internacionales de los que Venezuela forma parte, aceptaban y promovían el arbitraje.”¹¹⁵⁵

4. *Diferencias con otros métodos alternativos de resolución de conflictos*

El arbitraje tiene muchas notas comunes con varios métodos alternativos de resolución de conflictos, siendo la más evidente su cualidad de mecanismo alterno al proceso judicial. Sin embargo, varias e importantes son las diferencias que guarda con el resto de tales métodos alternativos, las cuales vale la pena destacar muy resumidamente de seguidas.

4.1. *Arbitraje y mediación*

La mediación consiste en un procedimiento generalmente no formalizado según el cual un tercero neutral (llamado mediador) contribuye a la resolución de un conflicto entre partes, organizando el intercambio de sus puntos de vista, intentando aproximarlos y propiciando, en definitiva, una composición de sus intereses.

Así, la mediación se distingue del arbitraje en que el mediador no resuelve por sí mismo, mientras que el árbitro adopta una decisión (*laudo*) a la que las partes han de someterse. El mediador, por el contrario, no puede imponer su decisión, sino que corresponde a las partes lograr un acuerdo.”¹¹⁵⁶

La mediación es, entonces, una figura despojada de formalismos en la cual las partes ponen de relieve sus posiciones encontradas, correspondiéndole al mediador llevarlos a la solución del caso, sin tener que recurrir a determinado procedimiento para demostrar quién tiene la razón. La mediación consiste en encontrar una respuesta pacífica, una solución flexible, pudiendo conseguir resultados absolutamente diferentes al cuadro típico que califica la pretensión y su resistencia.¹¹⁵⁷

Enseña SHARON PRESS que la mediación: “es un proceso en el cual una tercera persona neutral, que no está involucrada en el conflicto, se reúne con las partes – que pueden ser dos o más- y las ayuda para que puedan manifestar su particular situación y el problema que las afecta. El mediador facilita las cosas para que los que asistan a la audiencia puedan hablar francamente de sus intereses, dejando de lado sus posiciones adversas.

¹¹⁵⁵ BREWER-CARÍAS, A.R. “La reciente tendencia hacia la aceptación del arbitraje en la contratación estatal en el Derecho Venezolano”. *XII Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo. Contratación Pública. Doctrina Nacional e Internacional*. Adrus Editores, Arequipa-Perú, 2013, pp. 826-827.

¹¹⁵⁶ TRAYTER, J. M. *El arbitraje en el Derecho Administrativo tras la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: Nuevas Perspectivas*. IVAP, Oñati, 1995, pp. 42-43.

¹¹⁵⁷ GOZAINI, O. *O.c.*, p. 15.

Mediante las preguntas apropiadas y las técnicas adecuadas, se puede llevar a las partes hacia los puntos de coincidencia y, si ellas no llegan a un acuerdo, el mediador no puede tomar ninguna decisión al respecto porque el no puede obligarlas a hacer o aceptar nada. Llegado el caso, ahí termina la mediación.”¹¹⁵⁸

4.2. Arbitraje y conciliación

La conciliación es un acto procesal previo a la jurisdicción, creado con el fin de evitar conflictos. Es una figura de importante aplicación en el ámbito civil y laboral. El conciliador únicamente reúne a las partes, pero, en principio, no hace propuesta alguna. Su participación es menor que en la mediación pues, en ocasiones, el conciliador ni siquiera está presente en la conciliación, sólo invita y reúne.¹¹⁵⁹

De este modo se diferencia del arbitraje en que el conciliador no decide y, por el contrario, el árbitro impone a las partes su decisión, dictada en forma expresa en el laudo arbitral.

5. Arbitraje y peritajes arbitrales

En el ordenamiento jurídico español se contemplaba en los artículos 406 al 410 del Código de Comercio¹¹⁶⁰, una figura que la jurisprudencia de ese país calificaba como *peritaje arbitral*, pero que en puridad de conceptos no es un arbitraje, puesto que los expertos designados se limitaban a fijar unos hechos en materia de seguros para establecer la existencia del siniestro y ofrecer sus conclusiones al respecto al juez, quien era en definitiva el encargado de resolver la disputa planteada. El dictamen de los peritos, aunque fijaba un hecho fundamental en materia del contrato de seguros, como lo es la ocurrencia del *siniestro*, no era vinculante para el juez, por lo que en realidad se trataba de una prueba de experticia. Como afirma GARRIGUES: “El legislador quiso convertir la decisión de los peritos en un verdadero arbitraje, pero en realidad no lo ha hecho. En la práctica, ningún tribunal despacharía ejecución contra el asegurador por la simple exhibición de la decisión pericial.”¹¹⁶¹

¹¹⁵⁸ PRESS, S. “Revista Libra”, año 1, No. 1, p. 42, citada por GOZAINI, O. *O.c.*, p. 15.

¹¹⁵⁹ TRAYTER, J. M. *O.c.*, p. 45.

¹¹⁶⁰ Hoy derogados por la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro: <https://www.boe.es/eli/es/l/1980/10/08/50>.

¹¹⁶¹ GARRIGUES, A. *Curso de Derecho Mercantil*. Madrid, 1969, p. 299

CAPÍTULO SEGUNDO

SOBRE EL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN PARTICULAR

En el ámbito del Derecho interno, hace diecinueve años que Venezuela se colocó a la vanguardia de Latinoamérica al ser el primer país de esta región y probablemente uno de los pocos en el mundo, que prevé el arbitraje como mecanismo de resolución de disputas entre las distintas administraciones tributarias (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, municipios, entes parafiscales, etc.) y los contribuyentes. Ello ocurrió con la inclusión en la Reforma del Código Orgánico Tributario de 2001, de los artículos 312 al 326 (hoy 319 al 333).

Sin embargo, todo el entusiasmo inicial por la inclusión de estas normas ha quedado totalmente opacado por tu total falta de aplicación. De hecho, tal vez sean las únicas normas del Código Orgánico Tributario que jamás han sido aplicadas en la práctica. Pero ¿cuál es la razón de este estrepitoso fracaso? Cabría pensar que el desprecio por todo lo que pueda ser calificado como “privado” que ha caracterizado el discurso político de los últimos veinte años, es una de las razones fundamentales para ese fracaso; pero la verdad es que, paradójicamente, no es así. Han sido los propios estudiosos del Derecho tributario y en general del Derecho público, y los dogmas y falacias que han construido en torno al arbitraje tributario, la razón fundamental del rechazo hacia la aplicación práctica de este mecanismo alternativo para la resolución de disputas de naturaleza tributaria.

Es bueno señalar que, como afirma DÍAZ-CANDIA: “(...) los artículos 253 y 258 de la Constitución de 1999 son, de por sí, suficientes para aceptar el arbitraje como institución para la resolución de conflictos o controversias tributarias. El Código Orgánico Tributario no es constitutivo ni creador -tampoco indispensable-, sino meramente confirmatorio y regulatorio del arbitraje tributario; como tal, sus disposiciones deben ser interpretadas e integradas con una visión pro arbitraje, que persiga la eficiencia, autonomía racional, y ciertas diferencias constructivas del arbitraje con el contencioso tributario.”¹¹⁶²

¹¹⁶² DÍAZ-CANDIA, H. “Viabilidad y operatividad práctica...*Cit.*, p. 747.

1. *Fábulas y leyendas en torno al arbitraje tributario*

En algunos países la posibilidad de someter a jueces privados la resolución definitiva y vinculante en derecho de un conflicto intersubjetivo de intereses¹¹⁶³, es cuestionable y de hecho puede llegar a ser inconstitucional.¹¹⁶⁴

En otros como Venezuela, el arbitraje es parte del sistema de administración de justicia de acuerdo con la propia Constitución¹¹⁶⁵, la cual, adicionalmente, exhorta al legislador para que promueva el arbitraje, la conciliación y la mediación y cualquier otro medio alternativo para la resolución de disputas¹¹⁶⁶.

Por tanto, discutir si el arbitraje tributario es posible cuando resulta que el arbitraje en general no es admisible en un ordenamiento jurídico determinado, es un ejercicio de retórica totalmente inútil en el cual no deseamos participar. Así, partiendo de la premisa de que el arbitraje en general sea constitucionalmente admisible como mecanismo de resolución de conflictos intersubjetivos de intereses en un ordenamiento jurídico dado, veremos de seguidas los obstáculos que la doctrina tradicional del Derecho Tributario ha invocado para sostener la improcedencia del arbitraje en este ámbito.

1.1. *La Indisponibilidad de las potestades tributarias y del crédito tributario*

El primer obstáculo que la doctrina tradicional opone al uso del arbitraje en materia tributaria es el reconocido carácter irrenunciable del ejercicio de la potestad

¹¹⁶³ Siguiendo a GOZAÍNI podemos definir el arbitraje como "...una técnica a través de la cual se tratan de resolver extrajudicialmente las diferencias que intercedan en las relaciones entre dos o más partes, a cuyo fin se acuerda la intervención de un tercero para que las dirima". GOZAÍNI, O. *Formas alternativas para la resolución de conflictos*. Depalma, Buenos Aires, 1995, p. 17.

¹¹⁶⁴ Hasta donde nuestro conocimiento alcanza, esto pareciera ser lo que ocurre en Brasil, con fundamento en el artículo 5, inciso XXXV, de la Constitución, según el cual: "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito". Un completo panorama sobre el tema puede verse en: ROSSANI GARCEZ, J.M. (Coordinadora). *A arbitragem na era da globalização*. Editora Forense, Río de Janeiro, 1999.

¹¹⁶⁵ El artículo 253 de la Constitución expresa que 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 auxiliares y funcionarios de justicia, el sistema penitenciario, *los medios alternativos de justicia, los ciudadanos que participan en la administración de justicia conforme a la ley* y los abogados autorizados para el ejercicio. La alusión del texto constitucional a los medios alternativos y a los ciudadanos que participan en la administración de justicia conforme a la ley autoriza a pensar que el constituyente ha entendido que el arbitraje y el resto de los medios alternativos de resolución de disputas son procedimientos jurisdiccionales, son cauces formales a través de los cuales se administra justicia.

¹¹⁶⁶ El artículo 258, aparte único, de la Constitución señala que: "La ley promoverá el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos".

tributaria, como especie de las potestades administrativas en general. Existe coincidencia en la doctrina en que la Administración no puede convenir, salvo que la ley la autorice para ello, sobre el ejercicio de las potestades administrativas, pues éstas son, por definición, irrenunciables.¹¹⁶⁷

Ahora bien, acudir a la aplicación del arbitraje no entraña la renuncia o la celebración de un acuerdo sobre el ejercicio de la potestad tributaria¹¹⁶⁸; antes por el contrario, optar por el mismo es el ejercicio de un apoderamiento que da la ley a la Administración Tributaria para que haga uso de esta fórmula de resolución de conflictos. Por otro lado ¿Cómo puede hablarse de disposición de un crédito tributario que aún no está firme? Desde que existe una disputa entre el contribuyente y la Administración Tributaria por el contenido y alcance de la obligación tributaria, no hay un crédito tributario definitivamente firme del cual el ente exactor pueda *disponer*, sino una pretensión de cobro de una supuesta deuda tributaria, que aún está por ser establecida con carácter definitivo, sea por el juez o por los árbitros.

En definitiva, esta es una de las premisas falsas que más ha sido repetida y que no tiene ningún fundamento en la realidad.

a) *El arbitraje no implica acuerdo sobre el ejercicio de la potestad tributaria*

Es preciso advertir, en primer lugar, que en países como Venezuela donde el arbitraje es parte del sistema de administración de justicia, la resolución del conflicto intersubjetivo de intereses que se plantea ante los árbitros no se alcanza mediante un acuerdo entre las partes, sino a través de una decisión que tiene absolutamente todas las características de un sentencia, porque: (i) supone la aplicación del derecho objetivo a los hechos controvertidos; (ii) es dictada por jueces privados imparciales que actúan en ejercicio de una potestad conferida por las partes en conflicto pero en virtud de la posibilidad constitucional y legalmente prevista al efecto; (iii) se dicta al final y como producto de un proceso contradictorio en el cual ambas partes tienen los mismos medios de ataque y defensa; (iv) es vinculante para las partes y tiene los efectos de la cosa juzgada formal y material.

¹¹⁶⁷ Dice con acierto DE LA CUETARA que la exigencia de que toda potestad haya de ser necesariamente utilizada cuando se dan las circunstancias previstas en la norma, la identifica como *potestad función* o posición jurídica activa mixta de poder y deber gráficamente expresada en la idea de mando y el mando debe ejercitarse so pena de incurrir en un abandono de responsabilidades propias. DE LA CUETARA, J.M. *Las potestades administrativas*. Tecnos, Madrid, 1986, p. 44.

¹¹⁶⁸ El profesor español FALCÓN Y TELLA señala que la indisponibilidad del crédito tributario no impide a la Administración someterse a arbitraje, sino que únicamente exige que sea el legislador el que defina con suficiente precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo de solución de conflictos. Lo que suelen excluir todos los ordenamientos jurídicos, y el nuestro no es la excepción, es que se disponga del crédito tributario sin que la ley lo prevea o que se otorgue, como dice el profesor español, una habilitación en blanco al acreedor tributario, sin garantía alguna para el interés público. FALCON Y TELLA, R. "El arbitraje tributario". *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 257-260.

Si bien es cierto que existe un acuerdo previo para que administrado y Administración Tributaria acudan al arbitraje, el objeto de dicho acuerdo es la escogencia del arbitraje como método a través del cual se resolverá el conflicto intersubjetivo de intereses planteado y no la solución misma de éste. No podría ser de otra forma pues el arbitraje no es un medio de *autocomposición*, ni procesal ni extraprocesal, sino de *heterocomposición extraprocesal*, en tanto no son las partes sino los árbitros, en ejercicio de su *auctoritas*, quienes resuelven la disputa.

Esta es una de las notas diferenciadoras esenciales entre el arbitraje y el resto de los medios alternativos de resolución de disputas como la conciliación y la mediación, en los cuales son las partes, con el apoyo de un tercero, quienes alcanzan la solución de su conflicto de intereses. De allí que cuando se acude al arbitraje en materia tributaria, no hay consenso o acuerdo alguno sobre la determinación de la obligación tributaria y sus accesorios o sobre cualquier otra materia vinculada al ejercicio de las potestades tributarias en general.¹¹⁶⁹ El único acuerdo que existe es relativo al mecanismo que las partes utilizarán para dirimir el conflicto intersubjetivo de intereses.

b) *El arbitraje y la transacción no son institutos equivalentes o similares*

El que el arbitraje requiera que el objeto litigioso sea susceptible de transacción y que además las partes tengan la capacidad para transigir, no debe llevar a confundir el arbitraje con la transacción. En otras palabras, el hecho de que en las legislaciones que regulan el arbitraje se establezcan como *materias arbitrables* las susceptibles de *transacción*, no significa en modo alguno que transacción y arbitraje son institutos equivalentes o siquiera similares y que por tanto cuando la Administración Tributaria acude al arbitraje está disponiendo del ejercicio de la potestad tributaria en sus diversas manifestaciones.

El origen de estas regulaciones se encuentra en la base contractual del arbitraje¹¹⁷⁰, a partir de la cual los sostenedores de las tesis *contractualistas* sobre la naturaleza jurídica del mismo han señalado -y éste es el error fundamental de estas teorías- que “...*si quien nombra a los árbitros y determina los límites de su oficio, no obra en interés público, esto es, en calidad de órgano del Estado, sino en interés privado, lógicamente se deduce que las funciones de los árbitros no son funciones*

¹¹⁶⁹ Una opinión distinta y a nuestro modo de ver equivocada es sostenida, entre otros, por CHILLÓN MEDINA, J. -MERINO MERCHÁN, J. *Tratado de arbitraje privado interno e internacional*. Civitas, Madrid, 1991, p. 185.

¹¹⁷⁰ La conclusión principal a la que llegan los autores que defienden la tesis contractualista es que el arbitraje se sitúa necesariamente en el ámbito del derecho privado; “así como es privado el negocio del que los árbitros derivan sus facultades, así es privada su función, así son de derecho privado las relaciones que se engendran entre ellos y las partes, del mismo modo lo es el laudo que dictan”. ROCCO. *La sentencia civil*, Traducción. Ovejero, México, 1944, p. 65.

públicas, sino privadas, que las relaciones entre éstos y las partes son privadas, juicio privado y no sentencia, el fallo que de ellos emana"¹¹⁷¹.

Hoy en día la mayoría de la doctrina rechaza esta posición y es la tesis *jurisdiccionalista* o procesal del arbitraje la que casi ha terminado por imponerse, tal como ha ocurrido en el ordenamiento jurídico venezolano, en el que como vimos la propia Constitución incluye a los medios alternativos de resolución de conflictos, con mención expresa del arbitraje, dentro del sistema de administración de justicia (*Vid.* artículo 253 constitucional)¹¹⁷².

El profesor GABRIEL RUÁN SANTOS realiza un excelente desarrollo sobre los puntos comunes y no comunes que tienen la transacción y el arbitraje con "...la finalidad de lograr el despeje del camino del arbitraje tributario..." pues ello permite "...evitar que los obstáculos que han impedido el desarrollo de la primera dificulten la normal aplicación del segundo".¹¹⁷³

Por nuestra parte y sin perjuicio de las diferencias que más adelante serán anotadas, entendemos que la transacción es un contrato mediante el cual las partes resuelven un conflicto actual o precaven uno eventual a través de recíprocas concesiones; en tanto que el arbitraje es un mecanismo de heterocomposición extraprocesal y contradictorio, al que acuden las partes como consecuencia de un pacto previo, también para resolver un conflicto actual o futuro. Pero, mientras en la transacción las partes resuelven el conflicto por sí mismas, en el acuerdo de arbitraje éstas no resuelven la disputa existente entre ellas, sino que determinan un procedimiento a través del cual un tercero imparcial, legalmente investido de poder para ello, lo hará. Como bien explica el profesor RUÁN SANTOS: "...la transacción es un contrato mientras que el arbitraje es un procedimiento sustitutivo del proceso; no obstante

¹¹⁷¹ *Ib.* p. 66.

¹¹⁷² En este orden de ideas, FRANCISCO HUNG VAILLANT sostiene que no es: "exacto afirmar que en Venezuela la jurisdicción está atribuida al Estado en forma exclusiva y excluyente (...) debe entenderse que en su concepción moderna la Justicia no es un don que el Estado reparte o distribuye, ni el poder jurisdiccional y con él la facultad de administrar justicia, un poder que corresponda de derecho al Estado o que incondicionalmente deba entenderse delegado al Estado. La Justicia es un derecho de la persona y por tanto el Estado está en la obligación de dar todos los pasos necesarios para que la Justicia se materialice o sea lograda en cada caso concreto. Desde el momento en el cual el Estado acepta y asume la delegación de poderes que le hace el soberano, paralelamente asume el deber de realizar toda aquella actividad necesaria para lograr el bienestar de la comunidad y entre dichas actividades una de las principales es la administración de justicia; concebida ésta como herramienta de la sociedad para dirimir los conflictos y permitir la convivencia pacífica de sus miembros: como herramienta para el logro de la paz". HUNG VAILLANT, F. *Reflexiones sobre el arbitraje en el sistema venezolano*. EJV, Caracas, 2001, pp. 30-31.

¹¹⁷³ RUAN SANTOS, G. *Visión crítica sobre...cit*, p. 26.

que ambas instituciones sean medios alternativos del proceso judicial para la resolución de disputas intersubjetivas”.¹¹⁷⁴

Por otra parte, en tanto la transacción implica concesiones recíprocas entre las partes y en materia tributaria ello podría suponer efectivamente que se esté disponiendo del ejercicio de la potestad tributaria y en todo caso, de un crédito tributario administrativamente determinado; no ocurre lo mismo en el arbitraje, en el que las partes en conflicto no se hacen concesión alguna y por ende no disponen del derecho litigioso.

Como hemos afirmado antes, vincular las materias arbitrables a lo que sea susceptible de transacción, es un anacronismo, un resabio de la tesis contractualista del arbitraje que lo entiende como un contrato y no como función jurisdiccional que es dispensada por jueces no estatales, pero que actúan en ejercicio de una atribución conferida por la propia Constitución, al incluirlos en el sistema de la administración de justicia. Es verdad que en la base del arbitraje existe un contrato y este contrato es muy importante porque precisamente en él se selecciona el arbitraje como método de resolución de la disputa, se indica el derecho aplicable por los árbitros, el lugar del arbitraje, el idioma, el número de árbitros, si el arbitraje será independiente o institucional, el centro que lo administrará si fuere el caso y en consecuencia el reglamento aplicable para conducir el procedimiento.

Pero esas determinaciones contractuales no son parte del arbitraje en sí mismo, sino que constituyen un estadio previo en el cual se elige este medio alternativo como cauce formal para la resolución de la controversia; pero al instalarse el tribunal arbitral, comienza el arbitraje como tal y por lo tanto, se activa la función jurisdiccional de los árbitros, donde la disponibilidad de los derechos o el instituto de la transacción, no tiene más importancia que la que puede tener en cualquier otro proceso, donde la disputa siempre puede concluir de manera anormal, es decir, no por la sentencia (o el laudo) sino mediante un mecanismo de autocomposición procesal. Los árbitros, insistimos, resuelven la *litis* como lo haría el juez estatal, esto es, aplicando el derecho objetivo al caso concreto, y no forzando a las partes a darse concesiones recíprocas a disponer de sus derechos alguna.

Por eso precisamente es que alabamos la regulación colombiana¹¹⁷⁵, donde se ha dado un paso al frente para establecer que la materia arbitrable no sólo es aquella que tenga que ver con derechos disponibles por las partes en conflicto, sino también las que sean autorizadas por la ley; con lo cual la vinculación entre el arbitraje y la transacción resulta completamente superada, pues independientemente de la disponibilidad del derecho en disputa, el arbitraje es posible en ámbitos donde no existe tal disponibilidad, pero donde hay una autorización expresa del legislador para acudir a este medio alternativo de resolución de disputas.

¹¹⁷⁴ RUAN SANTOS, G. *Visión crítica sobre...cit*, p. 29.

¹¹⁷⁵ *Vid.* Ley No. 1563 de 2012, por medio de la cual se expide el “Estatuto de Arbitraje Nacional e Internacional y se dictan otras disposiciones.” www.secretariassenado.gov.com

En todo caso, debe entenderse de una vez por todas que someter a arbitraje una disputa en materia tributaria, no tiene efecto alguno sobre el ejercicio de la potestad tributaria, ni constituye quebranto alguno al principio de la legalidad tributaria o a algún otro valor fundamental del Estado de Derecho.

Las discusiones en torno a la indisponibilidad de las potestades tributarias y del crédito tributario son inoficiosas y sin fundamento alguno, puesto que tales principios no resultan en modo alguno perturbados por la aplicación del arbitraje tributario, desde que los árbitros resolverán la controversia tal cual como lo haría un juez estatal, es decir, aplicando la ley tributaria respectiva al caso concreto, sin que ello suponga pedir a la Administración Tributaria que disponga o renuncie al ejercicio de sus potestades administrativas o que renuncie al cobro de la deuda tributaria determinada, liquidada y definitivamente firme.

Quienes aún enfocan el asunto basados en tales premisas, se han quedado congelados en el tiempo, en un estadio del desarrollo dogmático del arbitraje que afortunadamente fue completamente superado. Al menos en el ordenamiento jurídico venezolano la caracterización del arbitraje como parte de la administración de justicia (*rectius: función jurisdiccional*), no puede ya ser puesta en tela de juicio, al punto que la jurisprudencia ha reconocido a los árbitros incluso la facultad de des-aplicar normas haciendo uso del *control difuso o desconcentrado* de la constitucionalidad, tal como lo revelan con meridiana claridad las decisiones adoptadas por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en los casos *Instituto Autónomo de Policía Municipal de Chacao*¹¹⁷⁶ y *Centro de Arbitraje de la Cámara de Caracas*¹¹⁷⁷, en la cual se sostuvo: “*De allí que los árbitros tengan la obligación de privilegiar la vigencia del Texto Fundamental, sobre cualquier otra disposición cuya aplicación pudiera lesionar su supremacía, lo que incluye, claro está, el deber de ceñirse a los criterios vinculantes sentados por esta Sala, tal como ocurrió en el presente caso, respecto de las sentencias números 192/2008; 1.541/2008 y 1.067/2010. Significa entonces, que los árbitros deben encauzar su actividad dentro del marco de la **norma normarum**, independientemente de que esa adecuación se dé o no dentro de un proceso judicial, pues, toda aplicación de la ley debe ser conforme a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, a fin de garantizar la supremacía constitucional prevista en su artículo 7 y al mismo tiempo, evitar eventuales lesiones a los derechos fundamentales. A modo de conclusión, resulta de aplicación extensiva a los árbitros el deber que tienen los jueces de asegurar la integridad de la Constitución en el ámbito de sus competencias y conforme a lo previsto en nuestra Carta Magna y en la ley, mediante el ejercicio del control difuso siempre que consideren que una norma jurídica de cualquier categoría (legal, sublegal), colidiere o es incompatible con alguna disposición constitucional, de-*

¹¹⁷⁶ Cf. S. TSJ/SC, No. 833 del 25 de mayo de 2001.

¹¹⁷⁷ Cf. S. TSJ/SC, No. 0702 del 18 de octubre de 2018.

biendo aplicar ésta con preferencia (ex artículo 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela).¹¹⁷⁸

Si se ha extendido a los árbitros una potestad que el artículo 334 de la Constitución ha conferido explícitamente a los “...jueces o juezas de la República...”, no puede haber diatriba alguna sobre la naturaleza de la función que estos cumplen, es decir, la *función jurisdiccional*, que no es otra que “...determinar el derecho de las partes, con el objeto de dirimir sus conflictos y controversias de relevancia jurídica, mediante decisiones con autoridad de cosa juzgada, eventualmente factibles de ejecución”.¹¹⁷⁹

¹¹⁷⁸ Esta decisión se dictó con ocasión del laudo arbitral emitido por la Dra. Irma Lovera De Sola en el Expediente del Centro Empresarial de Conciliación y Arbitraje (CEDCA) No. CA01-A-2016-000005, en el cual se sostuvo, con respecto a la función jurisdiccional de los árbitros, lo siguiente: “Así, el arbitraje no se limita o se realiza con el imperativo constitucional de que la Ley promoverá el arbitraje (artículo 258), sino se materializa en ‘la existencia de un derecho fundamental al arbitraje que está inserto en el derecho a la tutela jurisdiccional eficaz’ -Vid. Sentencia de esta Sala N° 192/08- lo cual se traduce en que la procedencia y validez del arbitraje, se verifica en la medida en que éste responda a los principios y límites que formal y materialmente el ordenamiento jurídico ha establecido al respecto -vgr. Procedencia del arbitraje, validez del laudo arbitral, entre otras-, por lo que el arbitraje trasciende el simple derecho individual de los particulares a someterse al mismo -en los términos de las normas de derecho comparado- y se erige como una garantía de éstos a someterse a un proceso (arbitral) accesible, imparcial, idóneo, transparente, autónomo, independiente, responsable, equitativo y sin dilaciones indebidas. De ello resulta pues, que en el contexto jurídico filosófico de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la ‘justicia arbitral’ no puede percibirse como un compartimiento estanco y diferenciado de la ‘justicia estatal’, ya que ambas persiguen ‘por vías distintas pero complementarias, el mismo ideal de justicia’ -Cfr. OPPETIT, BRUNO. Teoría del Arbitraje. Legis, Colombia, 2006, p. 45-, con lo cual debe abandonarse toda concepción que reduzca -en términos generales- al arbitraje a un puro fenómeno contractual, a pesar que su origen sea fundamentalmente de tal naturaleza; ya que al ser el arbitraje parte de la función jurisdiccional, el árbitro se ve investido de la *jurisdictio* en los términos que ordenamiento jurídico establezca’. Con fundamento en las dos normas constitucionales ya citadas, artículos 253 y 258, que consideran al arbitraje como parte integrante del Sistema de Justicia (sic), y en la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia citada y en las otras decisiones de esa misma Sala cuyas menciones están contenidas en la cita antes incluida, consideramos que debe ser desaplicada la prohibición de ‘arbitraje privado’ contenida en el literal j del artículo 41 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Regulación del Arrendamiento Inmobiliario para Uso Comercial, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 40.418 del 23 de mayo de 2014, por ser contraria a normas constitucionales explícitas y la jurisprudencia emanada de la Sala Constitucional cuya función específica es la interpretación misma del texto constitucional. En consecuencia, se desaplica dicha prohibición y se declara válida la cláusula arbitral y el procedimiento arbitral desarrollado en el presente caso.”

¹¹⁷⁹ COUTURE, E. *Fundamentos de Derecho Procesal Civil*. Depalma, 1981, p. 40.

1.2. *El principio de la legalidad tributaria*

El principio de la legalidad en materia tributaria tiene dos aspectos bien diferenciados. De una parte y al igual que ocurre con el principio de la legalidad administrativa en general, el mismo comporta que la Administración Tributaria ejecuta una función de rango sublegal (función administrativa) y que por ende se encuentra totalmente sometida a lo que MAURICE HAURIOU calificó con feliz expresión como el *bloque de la legalidad*¹¹⁸⁰, en cuya cúspide se encuentra la Constitución, presidiendo y ordenando todo el sistema normativo. De allí que, a diferencia de los particulares, la Administración Tributaria no puede hacer sino aquello que la ley le autoriza y siempre dentro de los límites que la misma fija, aun en los casos en que puede hacer uso de su poder discrecional, resueltamente limitado en materia tributaria.

Por otro lado, el principio de la legalidad tributaria se descompone en uno de los principios fundamentales de la tributación, de acuerdo con el cual no existe tributo sin ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*)¹¹⁸¹, de modo que sólo a la ley corresponde regular el nacimiento, la estructura, el desarrollo y la extinción de la relación jurídico-tributaria.

En sus dos vertientes anotadas, el principio de la legalidad tributaria ha sido invocado como un obstáculo infranqueable para que la Administración Tributaria negocie, acuerde o convenga el ejercicio de sus potestades con los particulares; en primer lugar porque, como hemos dicho, la Administración no puede hacer nada más allá de lo que la ley le permite, y en segundo término, porque la obligación tributaria es un vínculo *ex-lege* que no nace por virtud del acuerdo alcanzado entre las partes que integran la relación jurídico-tributaria, sino en mérito de la verificación material de los presupuestos de hecho legalmente previstos (hipótesis de incidencia).

¹¹⁸⁰ HAURIOU, M. *Précis de droit administratif et de droit public*, 12^{ed}, Dalloz, Paris, 2002.

¹¹⁸¹ El artículo 317 de la Constitución venezolana dispone 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”, lo que reafirma y desarrolla el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, al expresar 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”.

- a) *El arbitraje no quebranta el principio de legalidad tributaria porque no es una técnica negocial y porque sólo procede cuando la ley lo permite*

Ahora bien, someter una controversia de naturaleza tributaria a arbitraje, no supone, como ya hemos afirmado con insistencia, negociar ni el ejercicio de las potestades tributarias, ni la ocurrencia del hecho imponible, ni mucho menos la existencia, alcance, cuantía y exigibilidad de la obligación tributaria. Lo cierto es que en el arbitraje tributario el acuerdo de voluntades se circunscribe a sustraer de los jueces estatales el conocimiento de un asunto para confiarlo a jueces privados; pero estos últimos, al igual que los primeros, deciden en Derecho y de manera imparcial¹¹⁸² y

¹¹⁸² Sobre la imparcialidad de los árbitros, el profesor JOSÉ OSVALDO CASÁS cita en una de sus más recientes obras, un dictamen del ex-Procurador General de la Nación argentina, José Nicolás Matienzo, de fecha 30 de abril de 1919, varias de cuyas conclusiones, en mi condición de árbitro y con todo respeto, no puedo en modo alguno compartir. El referido dictamen expresa en uno de sus párrafos lo siguiente: “Pero los árbitros deben su nombramiento al interés inmediato de las partes en el asunto que motiva el nombramiento y no están sujetos a las fiscalizaciones y responsabilidad de los jueces permanentes (...) De ahí que, salvo raras excepciones, el árbitro no obra como juez sino como defensor del litigante que lo nombra (...) Así, no es extraño que los laudos resulten, por lo general, arbitrarios, no sólo por su origen, sino por su contenido”. CASÁS, J.O. *Los medios alternativos de resolución de las controversias tributarias*. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003, p. 153. El dictamen del distinguido Procurador argentino contiene algunas afirmaciones muy graves que no se corresponden con la realidad de la institución arbitral. En efecto, si bien es cierto que los árbitros son nombrados por las partes, eso no significa que respondan a sus intereses, pues si así fuera, lo mismo podría decirse de una terna de peritos nombrada para la evacuación de una prueba de experticia o pericial dentro del juicio o de los jueces asociados que junto con el tribunal de la causa pueden ser elegidos por las partes para conformar un tribunal colegiado *ad-hoc*. Lo cierto es que una vez nombrados, los árbitros no tienen más contacto con las partes que el que puede tener un juez y, a diferencia del juez, los árbitros suelen rendir una declaración jurada en la que dejan constancia expresa de no tener interés alguno, ni directo ni indirecto, en las resultas del caso. Por otra parte, en el caso de los arbitrajes institucionales, los árbitros son sometidos a un riguroso proceso de selección y, por supuesto, están sujetos a una cercana y efectiva fiscalización y supervisión que puede dar lugar a su expulsión *definitiva* del centro de arbitraje correspondiente, lo que implica, adicionalmente, una especie de condena tácita al ostracismo en el ámbito de los centros de arbitraje; algo muy distinto por cierto de lo que ocurre con los jueces estatales, algunos de los cuales sólo son removidos excepcionalmente de sus cargos después de haber pasado años cometiendo desafueros de todas clases, siendo que en la mayoría de los casos las susodichas remociones se producen por motivos políticos y no disciplinarios. Es bueno recordar que a diferencia de la jurisdicción estatal, fundada sólo en el poder del Estado de administrar justicia, la institución arbitral está *totalmente* construida sobre el *prestigio académico, la idoneidad técnica, la solvencia moral y la confianza que ofrecen los árbitros*, reforzada además, en el caso de los arbitrajes institucionales, por el prestigio y reconocimiento público de la mayoría de los centros de arbitraje. Tanto la Ley Modelo UNCITRAL, como la mayoría de los tratados internacionales y leyes internas que regulan el arbitraje en el mundo, contienen causales de inhibición y recusación por falta

vinculante, haciendo uso de un poder que les ha sido legalmente conferido (auctoritas). Se sigue de lo anterior, que las partes en conflicto sólo pueden convenir que resolverán sus diferencias mediante arbitraje -y eventualmente pueden negociar sobre algunas reglas aplicables al procedimiento arbitral-, pero en ningún caso pueden indicar a los árbitros el sentido o el alcance de su decisión, de la misma forma que no podrían hacerlo con un juez estatal.

Por tanto, la discusión en torno a si la Administración Tributaria, a la luz de las nuevas tendencias del Derecho Tributario, tiene una capacidad negocial más amplia que en el pasado, en virtud de una pretendida flexibilización del principio de la legalidad, no es pertinente en materia de arbitraje tributario; primero porque *no hay* negociación alguna en los temas en los que es discutible o imposible que la Administración Tributaria pueda negociar (*i.e.* ejercicio de potestades tributarias; ocurrencia del hecho imponible; nacimiento, alcance, cuantía y exigibilidad de la obligación tributaria, entre otras); y segundo porque *no puede haber* arbitraje tributario sino cuando la ley así lo autoriza.

b) *Las técnicas negociales no son antecedentes necesarios para admitir el arbitraje*

El ejercicio concertado de las potestades tributarias y las manifestaciones negociales que en tal virtud han sido postuladas por la doctrina y que también han sido recogidas desde hace tiempo en algunas legislaciones, tales como la transacción tributaria, los convenios tributarios sobre determinación objetiva de la base imponible, los acuerdos previos sobre precios de transferencia, el allanamiento a las propuestas de determinación con la aplicación de sanciones en cuantía reducida,

de calificación, independencia o diligencia del árbitro, que pueden ser activadas para remover a un árbitro que revele parcialidad y, a diferencia de lo que ocurre en el poder judicial, donde existe una complicidad de gremio mal entendida que conduce al encubrimiento delictual de conductas *contra legem*, en el arbitraje los árbitros son separados con facilidad de sus cargos cuando existe la más mínima sospecha de parcialidad. En cuanto al contenido de los laudos, debe advertirse que los árbitros, a diferencia de los jueces estatales, no tienen a cuestas un cúmulo de casos por decidir, ni están sujetos a presiones políticas, ni enfrentan ninguna de las innumerables patologías del poder judicial, que en países como el nuestro llegan a ser verdaderamente escandalosas. Los árbitros son seleccionados para un caso concreto principalmente por su idoneidad y amplio dominio de la materia que será sometida a su decisión, luego es cuando menos absurdo sostener que sus decisiones pueden ser más arbitrarias que las de un juez, quien no siempre detenta su alta investidura por sus condiciones profesionales. En realidad, si alguna decisión puede ser arbitraria, esa es sin duda la sentencia. En definitiva, la opinión del distinguido Procurador argentino está fuera de contexto no sólo en este siglo, sino en el siglo pasado, en el cual fue proferida. No nos cabe la menor duda que se trata de una visión sesgada del asunto, que no admite el más mínimo escrutinio. Sería interesante conocer la opinión del Director del Centro de Arbitraje de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, sobre este dictamen, pues sin duda nos brindaría la posibilidad de conocer la “otra cara de la moneda”.

entre otras, son tal vez una realidad que terminará por imponerse en la mayoría de las legislaciones tributarias en el siglo XXI, porque el acercamiento de la Administración Tributaria hacia los contribuyentes y la decidida colaboración de éstos con aquélla, no puede seguirse sosteniendo en el autoritarismo, la intimidación y el terrorismo fiscal, sino en relaciones mutuamente acordadas, transparentes y de recíproca confianza y cooperación que conjuren la multiplicación de disputas inoficiosas. Además, el excesivo incremento de la litigiosidad y sobre todo la generación de conflictos inútiles, no beneficia ni a la Administración Tributaria ni a los ciudadanos.¹¹⁸³

Sin embargo, aunque en algunos ordenamientos jurídicos es aconsejable que estas manifestaciones negociales sean el punto de partida para llegar a estadios evolutivos posteriores en los que se acepte de manera definitiva el arbitraje, sobre todo con el objeto de vencer ciertos paradigmas y remontar algunos dogmas anquilosados de nuestra disciplina, ello no debe llevarnos a confusión, pues, por una parte, la regulación de estas técnicas de concertación y su probada efectividad, no tiene por qué ser el antecedente necesario para que se acoja definitivamente el arbitraje tributario, y por la otra, como ya hemos visto, estas técnicas consensuales tienen una naturaleza totalmente distinta al arbitraje tributario y mientras aquéllas pueden levantar serias dudas sobre el necesario respeto a los principios de legalidad y de indisponibilidad de las potestades tributarias, éste no plantea tales problemas a menos que no se entienda su verdadera naturaleza o se denomine “arbitraje” a lo que no lo es.

c) *El pretendido monopolio estatal de la justicia tributaria*

Otro escollo importante para la admisión del arbitraje tributario es la pretendida reserva al Poder Judicial del control de los actos, vías de hecho y omisiones de la Administración Tributaria¹¹⁸⁴.

¹¹⁸³ Interesantes reflexiones sobre este tipo de acuerdos procedimentales pueden verse en: RUÁN SANTOS, G. *Visión crítica sobre...Cit.*

¹¹⁸⁴ Este es el caso, por ejemplo, en Colombia, donde la Corte Constitucional ha dicho lo siguiente: “(...) Más, en ningún caso la investidura de árbitros les otorga competencia para fallar sobre la legalidad de actos administrativos como los que declaran la caducidad de un contrato estatal, o su terminación unilateral, su modificación unilateral o la interpretación unilateral, pues, en todas estas hipótesis, el Estado actúa en ejercicio de una función pública, en defensa del interés general que, por ser de orden público, no puede ser objeto de disponibilidad sino que, en caso de controversia, ella ha de ser definida por la jurisdicción contencioso administrativa, que, como se sabe, es el juez natural de la legalidad de los actos de la administración, conforme a lo dispuesto por los artículos 236, 237 y 238 de la Carta Política. Tal es la orientación, entre otras, de las sentencias de 15 de marzo de 1992 y 17 de junio de 1997, proferidas por la Sección Tercera del Consejo de Estado. Tanto es ello así, que de manera exclusiva y excluyente, el citado artículo 238 de la Constitución autoriza a la jurisdicción de lo contencioso administrativo para “suspender provisionalmente” los efectos de los actos administrativos susceptibles de impugnación por la vía judicial, asunto este que, ni por asomo, podría

La Constitución Venezolana señala en su artículo 259 -al igual que lo hacía la de 1961- que la jurisdicción contencioso administrativa -a la cual pertenece en Venezuela la jurisdicción especial contencioso tributaria- corresponde al Tribunal Supremo de Justicia y a los demás tribunales que determine la ley, y que 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.

Por tanto, podría sostenerse que, en principio, el control de los actos, vías de hecho y omisiones de la Administración Tributaria en Venezuela, se lleva a cabo exclusivamente a través del Poder Judicial, en tanto nuestro sistema contencioso administrativo es judicialista.¹¹⁸⁵ Sin embargo, tal conclusión es cuando menos apresurada.

En general, el dogma según el cual la administración de justicia es una potestad inherente y por tanto exclusiva del Estado, simplemente languidece y se aproxima hacia su desaparición definitiva¹¹⁸⁶.

dejarse dentro del campo de acción de los particulares investidos en forma transitoria de jurisdicción como árbitros. Entonces, a fortiori, ha de concluirse que si dentro de la competencia de los árbitros no queda comprendida, ni puede quedar en ningún caso, competencia para la suspensión provisional de los efectos de actos administrativos, con mucha mayor razón queda excluida tal competencia para decidir sobre la legalidad de tales actos, pues, en guarda de la lógica jurídica, ha de reiterarse que quien no puede lo menos, jamás podrá lo más.” Cf. S. CC, No. C-1436 de 25 de octubre 2000, caso: Inconstitucionalidad de los artículos 70 y 71 de la ley 80 de 1993 ”Por la cual se expide el Estatuto de Contratación de la Administración Pública”. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/C-1436-00.htm>

¹¹⁸⁵ Ha dicho nuestra jurisprudencia que, tal como se indica en la exposición de motivos de la Constitución, ésta consagra el sistema judicialista de la jurisdicción contencioso-administrativa, apartándose del sistema francés y reafirmando la tendencia tradicionalmente predominante en la legislación nacional, de atribuir el control jurisdiccional de la legalidad de los actos de la Administración a los órganos del Poder Judicial. Cf. S. CSJ/SPA, 14 de diciembre de 1970, caso: *Juan Viera Alves*.

¹¹⁸⁶ En sentido contrario la autorizada pluma del profesor argentino JOSÉ OSVALDO CASÁS quien al respecto señala: “El principal óbice a la procedencia del arbitraje, obedece a que el Estado constitucional de derecho se somete a la ley y a la jurisdicción, pero reconociendo el último de los cometidos como una competencia exclusiva y excluyente de sus jueces permanentes integrantes del Poder Judicial (...) El Estado no es, como lo afirman sectores neoliberales, un moderno *Leviatán* sino el garante del bien común, que no debe vivir divorciado de la sociedad civil por lo que, si se observan deficiencias en el Poder Judicial se impone corregirlas para satisfacer el mandato constitucional de respetar no sólo la *defensa de la persona y los derechos* (art. 18 del estatuto Fundamen-

Desde el mismo momento en que, en un ordenamiento jurídico dado, se reconoce la posibilidad de utilizar medios alternativos para la solución de disputas (arbitraje, mediación, conciliación, justicia de paz, etc.), debe admitirse que no es el Estado el titular exclusivo de esta facultad, puesto que los ciudadanos no son solamente interesados, sino también partícipes directos en el ejercicio de la misma.

La Constitución Venezolana reconoce este aserto al establecer en su artículo 253 que: “*La potestad de administrar justicia emana de los ciudadanos y ciudadanas...*” y que el sistema de justicia está constituido, además de los órganos jurisdiccionales estatales, por “*...los ciudadanos o ciudadanas que participen en la administración de justicia conforme a la ley...*”.¹¹⁸⁷ Además, el artículo 258 constitucional ordena al legislador organizar la justicia de paz en las comunidades, estableciendo que los jueces serán elegidos por votación universal, directa y secreta.

En el caso concreto de la justicia tributaria, la lectura cuidadosa del artículo 259 de la Constitución revela que el constituyente no atribuyó a la jurisdicción contencioso-administrativa, y por ende a la contencioso-tributaria, la competencia *exclusiva y excluyente* para anular los actos administrativos contrarios a derecho, condenar al pago de sumas de dinero y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas infringidas.

Si la intención del constituyente hubiese sido ésta, de seguro así lo hubiera expresado, pero lo cierto es que no lo hizo porque la idea que preside la organización y funcionamiento del sistema de administración de justicia en la Constitución Venezolana no encaja en la creación de un monopolio en favor del Estado¹¹⁸⁸.

Asimismo, las regulaciones incorporadas al Código Orgánico Tributario en relación con el arbitraje revelan que en nuestro ordenamiento jurídico no existe monopolio de la justicia tributaria en favor del Estado.

Debemos insistir que, desde la Constitución de 1999, el arbitraje ha sido *constitucionalizado* y aunque desde hace muchos años tenía regulación expresa en el Código de Procedimiento Civil¹¹⁸⁹, ahora no existe la menor duda que es parte del

tal) sino, también, la *tutela judicial efectiva* que demandan los tratados internacionales sobre derechos humanos...”. CASÁS, J.O. *Los medios alternativos...* Cit. pp. 297-298.

¹¹⁸⁷ Es propicio destacar que en Venezuela se reconoce la posibilidad de administrar justicia a través de jueces no estatales, concretamente a través del arbitraje, desde el Código de Procedimiento Civil de 1838 y esta regulación sigue existiendo en el Código de Procedimiento Civil vigente. Además, desde 1998, Venezuela cuenta con una Ley de Arbitraje Comercial.

¹¹⁸⁸ Otra cosa piensa el distinguido profesor CÉSAR HERNÁNDEZ quien sostiene que la función jurisdiccional es de la reserva del Poder Público, por mandato constitucional. HERNÁNDEZ, C. “60 años de imposición a la renta en Venezuela. AVDT, Caracas, S/D, p. 853. Lamentablemente, el profesor HERNÁNDEZ no explica dónde está prevista esa reserva en el texto constitucional venezolano.

¹¹⁸⁹ La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, ha dicho que: “Desde una perspectiva histórico estructural del ordenamiento jurídico, la constitucionalización del

sistema de administración de justicia, como lo ha reconocido la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia:

“Con la entrada en vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se incluyó en el sistema de administración de justicia a los medios alternativos de resolución de conflictos, y se exhortó su promoción a través de la ley, promoción ésta que a juicio de esta Sala, se materializa con el ejercicio de la iniciativa legislativa, la cual ha de procurar el desarrollo y eficacia del arbitraje, la conciliación, la mediación y demás medios alternativos de solución de conflictos (...) los medios alternativos de solución de conflictos no sólo tienen como finalidad dirimir conflictos de una manera imparcial, autónoma e independiente, mediante un proceso contradictorio, sino que a través de ellos se producen sentencias que se convierten en cosa juzgada, -en el caso del arbitraje, el laudo arbitral- y, por tanto, es parte de la actividad jurisdiccional y del sistema de justicia, “(...) pero no por ello pertenece al poder judicial, que representa otra cara de la jurisdicción, la cual atiende a una organización piramidal en cuya cúspide se encuentra el Tribunal Supremo de Justicia, y donde impera un régimen disciplinario y organizativo del cual carece, por ahora, la justicia alternativa (...)” -Vid. Sentencia de esta Sala N° 1.139/00-.

Por ello, el deber contenido en el artículo 258 la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, no se agota o tiene como único destinatario al legislador (Asamblea Nacional), sino también al propio operador judicial (Poder Judicial), en orden a procurar y promover en la medida de lo posible la utilización de los medios alternativos de resolución de conflictos y adoptar las medidas judiciales necesarias para promover y reconocer la efectiva operatividad de tales medios, lo cual implica que las acciones típicas de la juris-

arbitraje como medio alternativo de solución de conflictos, es el resultado de la tendencia en el foro venezolano de reconocer al arbitraje como un medio idóneo y eficaz para la resolución de conflictos, lo cual se recogió en diversos textos legislativos (aún antes de la entrada en vigor de la vigente Constitución), tales como el Código de Procedimiento Civil (1986) que prevé tanto la conciliación como el arbitraje; la Ley Orgánica del Trabajo (1990), que regula el arbitraje como mecanismo para solucionar conflictos colectivos; la Ley Sobre el Derecho de Autor (1993), se refiere al arbitraje institucional ante la Dirección Nacional de Derecho de Autor; la Ley de Empresas de Seguros y Reaseguros (1994), que prevé el arbitraje como mecanismo de solución de controversias entre particulares y empresas de seguros; la Ley de Protección al Consumidor y al Usuario (1995), que establecía el arbitraje como mecanismo voluntario para la resolución de controversias que se susciten entre consumidores, usuarios y proveedores de servicios y la Ley de Arbitraje Comercial (1998), que inspirada en la Ley Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI), traspuso en nuestro foro, los principios universales que apuntalan la operatividad del arbitraje en el ámbito comercial.” Cf. TSJ/SC, 17 de octubre de 2008, caso: *Hildegard Rondón de Sansó y otros en recurso de interpretación del artículo 258 de la Constitución de 1999*, consultada en original.

dicción constitucional, no sean los medios idóneos para el control de los procedimientos y actos que se generen con ocasión de la implementación de los medios alternativos de resolución de conflictos.”¹¹⁹⁰

d) *El Derecho Tributario y el orden público*

Tradicionalmente se ha entendido que las normas tributarias son de *orden público* en el sentido de que las mismas no pueden ser relajadas por acuerdos entre particulares¹¹⁹¹. Algunos piensan que este principio general es reconocido en el derecho positivo a través del artículo 14 del Código Orgánico Tributario, según el cual: “*Los convenios referentes a la aplicación de las normas tributarias celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco, salvo en los casos autorizados por la ley*”. Lo anterior ha provocado una abierta resistencia contra el arbitraje en materia tributaria, sobre la falsa premisa de que el mismo significaría el relajamiento de normas de orden público en virtud de un acuerdo entre las partes.

De entrada, es preciso recalcar que el arbitraje no supone en modo alguno un convenio sobre la interpretación y aplicación de normas tributarias. El único acuerdo que existe en el arbitraje atañe al procedimiento y a las personas que serán las encargadas de resolver la disputa entre la Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables.

Por otra parte, el que la materia susceptible de arbitraje sea aquella pasible de transacción, no implica, insistimos, que el arbitraje suponga transar sobre la interpretación o aplicación de la norma tributaria y ni siquiera sobre los hechos que provocan la aplicación de la misma; de modo que la cualidad de norma orden público que supuestamente impregna toda la legislación tributaria, no sería en modo alguno perturbada por el arbitraje tributario.

Finalmente, no es cierto que toda la normativa tributaria sea de orden público. No pretendemos analizar este punto en profundidad; preferimos remitirnos a la obra del profesor GABRIEL RUÁN SANTOS, quien lo ha estudiado exhaustivamente.¹¹⁹²

¹¹⁹⁰ Cf. TSJ/SC, 17 de octubre de 2008, caso: *Hildegard Rondón de Sansó y otros en recurso de interpretación del artículo 258 de la Constitución de 1999*, consultada en original.

¹¹⁹¹ Según FLORENCIO CONTRERAS QUINTERO “La Legislación tributaria como parte del Derecho Público, es de orden público. Es manifiesto el contrasentido, jurídica y lógicamente inaceptable, de que la propia legislación tributaria autorice al Fisco la renuncia de sus pretensiones tributarias y la relajación por convenios particulares (transacciones) de la misma legislación”. Citado por HERNÁNDEZ, C. “La ilegalidad de las actas de avenimiento sobre los reparos petroleros o la violación del Estado de derecho”. *Temas Tributarios. XXX Aniversario de la Asociación Venezolana de derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 1999, p. 344.

¹¹⁹² El profesor GABRIEL RUÁN SANTOS ya ha advertido que “...se corre el riesgo de que algunos sostengan que todas las normas tributarias son de orden público, por su carácter reglado predominante y porque su finalidad es la segura recaudación de ingresos

En cualquier caso, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, ha señalado con claridad, mediante sentencia No. 1.541/08¹¹⁹³ que la inserción del arbitraje dentro del sistema de justicia puso fin a la aparente contradicción que desde el punto de vista doctrinal y jurisprudencial se generó entre arbitraje, orden público, normas imperativas y el principio tuitivo o protector de la legislación especial en áreas “sensibles”. Esa sentencia expresa que el hecho de que una materia sea de orden público, no la excluye del arbitraje porque el acuerdo de las partes es de naturaleza adjetiva, es decir, para escoger el procedimiento, pero *no para convenir sobre el derecho sustantivo aplicable*.

Lo que sí podemos señalar en esta oportunidad, es que son numerosos los ejemplos en los cuales la norma tributaria *puede y debe* ceder espacios al arbitraje. Así ocurriría, por ejemplo, cuando las disputas entre la Administración Tributaria y los particulares versen sobre: (i) la aplicación de normas legales o sublegales que contienen conceptos jurídicos indeterminados, cuyo significado no es provisto por el legislador y por tanto, debe ser deducido por el intérprete (*i.e.* gasto normal y necesario; valor de mercado; precio razonable; precio corriente; descuentos normales en el comercio; relación razonable, etc.) pues nada garantiza que la única solución justa que supone la aplicación de un concepto jurídico indeterminado, sea la que da la Administración Tributaria o el Juez Contencioso Tributario¹¹⁹⁴; (ii) el

públicos destinados a la satisfacción de los cometidos del Estado, con lo cual no quedaría espacio alguno para la utilización de la institución arbitral”. *Vid.* RUAN SANTOS, G. *Visión crítica sobre...Cit.* p. 50. No compartimos esta afirmación pues aún en el caso de que se cometiera el exceso de calificar toda la materia tributaria de orden público, que por supuesto no lo es, el arbitraje no estaría excluido *per se*.

¹¹⁹³ Publicada en la G.O. No. 39.055 del 10 de noviembre de 2008: “...una materia debe estar regida por el orden público, no deben excluirse per se a los medios alternativos para la resolución de conflictos y, entre ellos, al arbitraje, ya que la declaratoria de orden público por parte del legislador de una determinada materia lo que comporta es la imposibilidad de que las partes puedan relajar o mitigar las debidas cautelas o protecciones en cabeza del débil jurídico, las cuales son de naturaleza sustantiva; siendo, por el contrario que la libre y consensuada estipulación de optar por un medio alternativo – v. gr., arbitraje, mediación, conciliación, entre otras–, en directa e inmediata ejecución de la autonomía de la voluntad de las partes es de exclusiva naturaleza adjetiva. Para conocer si algún tópico de cierta relación jurídica es susceptible de arbitraje o no, bastará con discernir si allí puede llegar también el conocimiento de un juez, pues si es así, no habrá duda de que también es arbitrable por mandato de la voluntad de las partes. Esto, en contraposición al ámbito exclusivamente reservado al conocimiento de una autoridad administrativa (Poder Ejecutivo), en donde no pueden llegar los árbitros, como tampoco el juez.”

¹¹⁹⁴ En sentido contrario el profesor JOSÉ OSVALDO CASÁS quien sostiene que “...la transacción no es el medio adecuado para resolver otras situaciones de incertidumbre que tienen su origen en los preceptos tributarios aplicables, como las que se derivan por la utilización de *conceptos jurídicos indeterminados*, puesto que allí lo que está en juego no son los hechos, sino el derecho. CASÁS, J.O. *Los mecanismos...Cit.* p. 282.

ejercicio del poder discrecional de la Administración Tributaria (que aunque debe ser muy reducido, existe en la mayoría de las legislaciones), en mérito del cual ésta puede escoger entre distintas alternativas ofrecidas por la ley al momento de emitir su manifestación de voluntad; (iii) los precios de transferencia, que admiten diversas metodologías para la valoración de operaciones entre partes vinculadas y que incluso admiten que la determinación tributaria tenga su fuente en un acuerdo previo; (iv) la aplicación de indicios o presunciones legalmente previstos, en especial cuando éstos están destinados a apoyar la determinación tributaria indirecta o sobre base presunta; (v) las disputas que se relacionan con la valoración de los bienes y derechos que integran el activo a los fines del impuesto al patrimonio o del impuesto sobre sucesiones, entre otras materias.

Esta enumeración es un breve inventario de normas tributarias cuya interpretación y aplicación suscita numerosísimos conflictos y que podrían ser objeto de una transacción¹¹⁹⁵. Entonces, si es posible negociar y hacer recíprocas concesiones con respecto a la interpretación y aplicación de estas normas para resolver una disputa mediante una transacción, sin la menor duda es posible que árbitros de derecho las interpreten y apliquen del mismo modo que lo haría un juez estatal, para resolver de manera imparcial, objetiva y vinculante y sin que exista negociación alguna ni recíprocas concesiones, un conflicto intersubjetivo de intereses.

Pero además, no existe ninguna razón de peso para que un árbitro no pueda determinar, en aplicación del Derecho objetivo al caso concreto, si en un supuesto dado ha ocurrido o no el hecho imponible, cuál es la base de imposición, cuál es la tarifa aplicable, si existe una exención o una exoneración que neutraliza la ocurrencia del hecho imponible, si hay exclusiones autorizadas por la ley que minoran la base imponible del tributo de que se trate, si la obligación tributaria está prescrita, si una pérdida es deducible o trasladable a ejercicios posteriores, si procede el reintegro de un tributo pagado indebidamente o la devolución de un impuesto en los supuestos autorizados por la ley.¹¹⁹⁶ En ninguno de estos casos podría afirmarse con un mínimo de razón que si la decisión respectiva no proviene de una sentencia sino de un laudo arbitral, se habría violado entonces el orden público pues, reiteramos, el árbitro no habría hecho otra cosa que la misma operación de subsunción y aplicación del Derecho que habría hecho el juez estatal, y además lo habría hecho dentro de un procedimiento contradictorio donde cada parte presentaría sus alegatos y defensas y donde la decisión se basaría en la valoración de las pruebas promovidas y evacuadas.

¹¹⁹⁵ Ejemplos más concretos pueden verse en: FRAGA PITTALUGA, L. “Una aproximación hacia el estudio...*Cit.*”

¹¹⁹⁶ Ya hemos tratado en otra parte cómo en el ordenamiento jurídico portugués, por ejemplo, desde hace más de diez años estos temas vienen siendo resueltos de manera exitosa y efectiva por árbitros de derecho: FRAGA-PITTALUGA, L. *Arbitraje Tributario Interno e Internacional*. Colección Biblioteca Allan R. Brewer-Carías del Instituto Investigaciones Jurídicas UCAB, Caracas, 2020, pp. 119-133.

e) *Las limitaciones al arbitraje tributario interno y el paradójico caso de los arbitrajes de inversión*

Los arbitrajes internacionales que han tenido por objeto la aplicación de tratados para proteger y promover inversiones tocan con frecuencia temas tributarios, aunque sea en forma indirecta. A este respecto DÍAZ-CANDIA señala que: “Es interesante, como punto de comparación, que la arbitrabilidad de temas tributarios se acepte, de manera relativamente pacífica, en arbitraje internacional de inversiones. Ese tipo de arbitraje se fundamenta en la violación del derecho internacional (tratados de promoción y protección de inversiones –usualmente bilaterales- y derecho consuetudinario internacional), lo cual ayuda a entender que leyes internas (nacionales o domésticas), como el Código Orgánico Tributario, no puedan ser invocadas para cuestionar la arbitrabilidad.”¹¹⁹⁷

El autor citado refiere el caso *ConocoPhillips Petrozuata, B.V. et al. vs. República Bolivariana de Venezuela*¹¹⁹⁸, donde a partir del Capítulo IX del laudo (p.248 y ss.) se hace un análisis exhaustivo del régimen tributario aplicable a las empresas que operan en el sector de hidrocarburos líquidos en Venezuela.

En este sentido, el laudo señala que: “El régimen tributario de Venezuela plantea una de las cuestiones principales durante la negociación y la vida económica de los Proyectos. Muchos impuestos diferentes se han introducido o planteado con anterioridad a la expropiación. Para las Demandantes, constituyen una serie de medidas coercitivas que, según alegan, junto con la migración forzada, representan un conjunto de actos discriminatorios que dan lugar a su derecho a la compensación que le reclamaban a PDVSA en el Arbitraje CCI. Ante este Tribunal, el reclamo de las Demandantes se basa en la violación del Artículo 6 del TBI por parte de la República de Venezuela. El régimen tributario constituye en este contexto una parte de la vida económica y del valor de los tres Proyectos. Su impacto en la valuación de la pérdida de las Demandantes y su reclamo de daños es importante y debe tratarse en este punto del Laudo. Las disposiciones de compensación de los Convenios de Asociación Petrozuata y Hamaca no rigen el derecho de las Demandantes a la compensación que afirman se basa en el Tratado. Sin embargo, estas disposiciones pueden desempeñar un rol en el caso de que determinados impuestos constituyan actos discriminatorios que den lugar a un derecho de compensación que pueda contrarrestar el impacto de dichos impuestos.”

Más adelante el laudo indica que el tribunal arbitral contabilizará las siguientes regalía e impuestos: “(1) Regalía e Impuesto de Extracción, ambos operan conjuntamente como regalía a una tasa del 33,33%. (2) Impuesto de Exportación del 0,1% tomado de los ingresos del petróleo vendido para exportación. (3) Contribución Ciencia y Tecnología del 2% tomada de los ingresos del año anterior provenientes de la venta de crudo, reducida al 1% en vigor a partir de 2012. (4) Contribución

¹¹⁹⁷ DÍAZ-CANDIA, H. “Viabilidad... Cit., p. 750.

¹¹⁹⁸ Caso CIADI No. ARB/07/30, consultado en: <https://cedca.org.ve/jurisprudencia-al-dia/>

Antidrogas del 1%. (5) Contribución Social del 1% de los ingresos netos antes de impuestos correspondientes al año anterior. (6) Impuesto sobre la Renta del 50% aplicable a los ingresos de cada Proyecto (menos regalías y otros impuesto y contribuciones aplicables). (7) Impuesto Ley Aporte del Deporte del 1% contabilizado a partir de 2012. En suma, las regalías y contribuciones (1) a (5) operan antes del Impuesto sobre la Renta (6) que se aplica cuando estas contribuciones anteriores ya se han deducido.”

Después de un detenido análisis de la posición de cada una de las partes, el tribunal expresa sus conclusiones sobre el *régimen tributario* aplicable, tratando aspectos estrictamente tributarios como el *hecho imponible*, la *base imponible*, la *tarifa* aplicable y la aplicación en el tiempo de cada tributo, para concluir señalando, entre otras, cosas que: “(...) las modificaciones del régimen tributario basadas en el poder soberano del Gobierno se incluyeron en lo que se denomina la fase contrafáctica de los Proyectos, sin perjuicio de una posible compensación en virtud de las disposiciones pertinentes de los Convenios de Asociación Petrozuata y Hamaca. Asimismo, también se había dejado en claro durante las negociaciones que la facultad del Gobierno de aumentar la carga tributaria de los Proyectos se relacionaba directamente con el incremento de los precios del petróleo. El Gobierno tendrá su parte del aumento de las ganancias resultante de las condiciones de mercado más favorables para la venta de petróleo. Incluso si el Tribunal aceptare la afirmación de las Demandantes de que, como víctimas de una expropiación ilícita, tenían derecho a gozar de los beneficios de los Proyectos incluidos aquellos derivados de mejores condiciones de mercado, estos beneficios no incluían una liberación completa de cualquier incremento en el régimen tributario. Todo lo contrario. Ese aumento de impuestos era parte del escenario contrafáctico, dado que también era parte de una valuación *ex ante* (en vista de la dificultad de estimar el incremento de impuestos que había de esperarse).”

Contra estos laudos internacionales se han levantado muy diversas observaciones, pero en ningún caso se ha sostenido que el tribunal arbitral internacional no podía entrar a examinar el régimen tributario aplicable a la empresa demandante, para determinar si los cambios introducidos en ese régimen significaron una violación del Tratado. Esto representa sin duda alguna, una importante inconsistencia en la doctrina con respecto a cuáles materias son arbitrables y cuáles no.

2. *La regulación del arbitraje en el COT o la crónica de una muerte anunciada*

En Venezuela, el arbitraje tributario murió al nacer y nunca hubo siquiera un minuto de silencio en su memoria, pues muchos entendieron que este fracaso concedía razón a sus equivocadas críticas y objeciones en torno a la inserción de esta figura en el ámbito de la tributación, todo a partir de una concepción obtusa que anda en sentido totalmente opuesto y antagónico con respecto a todos los esfuerzos que intentan rescatar el disfrute del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, pivote fundamental del Estado de Derecho, que en nuestro país es diariamente vejado y pisoteado sin rubor ni remordimiento.

Hasta el momento en que se escribe este libro, no tenemos conocimiento de que algún conflicto entre las distintas administraciones tributarias venezolanas y un contribuyente haya sido sometido a arbitraje. Creemos que las razones de este lamentable revés son las siguientes:

(i) El Código Orgánico Tributario Venezolano incurrió en un grave error al escoger el arbitraje *independiente* en el cual los árbitros no pertenecen a ningún centro de arbitraje sino que son designados libremente por las partes; en vez de optar por el arbitraje *institucional*, que es el que se lleva adelante en centros de arbitraje reconocidos como el Centro de Arbitraje de la Cámara de Caracas o el Centro de Conciliación y Arbitraje (CEDCA) de la Cámara Venezolano Americana, que tienen listas de árbitros cuidadosamente seleccionados; que cuentan con tarifas fijas y públicas; que tienen procedimientos ordenados y predefinidos en sus reglamentos; y que poseen un personal de alto nivel, especialmente capacitado para garantizar el orden, la transparencia, la celeridad y la eficacia de los procedimientos arbitrales.

(ii) El arbitraje previsto en el Código Orgánico Tributario sólo puede plantearse en el seno de un juicio tributario ya iniciado, lo cual no tiene sentido alguno, porque entonces sería más práctico y menos costoso llegar a una transacción. Esta norma contradice la propia esencia del arbitraje, que es el medio *alternativo* de resolución de conflictos por antonomasia, uno de cuyos atractivos fundamentales consiste precisamente en sustraer el asunto de la jurisdicción estatal, que como es bien sabido es lenta, costosa e ineficiente, cuyo desempeño encaja perfectamente en el aforismo *justicia retardada es justicia denegada*.

Reciente doctrina ha dicho con acierto: “Que el arbitraje tributario únicamente sea una opción en sede judicial representa una limitación que le resta atractivos al procedimiento, en cuanto a que lo que principalmente se persigue con los medios alternativos de resolución de controversias es descongestionar los tribunales y elevar a la jurisdicción ordinaria cada vez menos causas. Carece de sentido que no se haya permitido que el arbitraje tributario se instruyera en procedimientos en sede administrativa, siendo necesario reformar el procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario para incorporar esta opción. En este sentido, el arbitraje tributario de la forma en la que está establecido en el Código Orgánico Tributario comporta un procedimiento inoperante por olvidarse del carácter alternativo y externo del Poder Judicial, pudiendo concluirse que, en lugar de facilitar el acceso a este medio alternativo, lo limita y genera un rechazo en los participantes porque acudir a la jurisdicción ordinaria o al arbitraje tributario es, en el plano de la realidad material, lo mismo. El arbitraje tributario no ofrece una verdadera opción alterna, diferenciada y abreviada para resolver las controversias de naturaleza tributaria.”¹¹⁹⁹

¹¹⁹⁹ SANTANA JANSEN, A. “La inoperatividad...*Cit.*, p. 304.

(iii) El Código Orgánico Tributario no señala cuáles son las condiciones mínimas que deben cumplir los árbitros y comoquiera que el arbitraje es *independiente* no *institucional*, esto plantea serias dudas en torno a la idoneidad de las personas designadas y en especial sobre su imparcialidad.

(iv) No hay un procedimiento preestablecido, por lo que las partes no saben exactamente cómo se va a tramitar su caso y en especial, cuánto tiempo podría tomar el mismo.

(v) Los costos del arbitraje tienen que ser sufragados en su totalidad por el contribuyente, lo que es una barrera de naturaleza económica que desestimula el uso de este medio alternativo. Pero además, estos costos no están preestablecidos en ninguna parte, sino que son una *sorpres*a que puede llegar a ser muy desagradable.

(vi) Y, lo más grave de todo, el laudo que se dicta en el procedimiento de arbitraje tributario es apelable cuando el mismo no es unánime, de modo que el arbitraje puede convertirse en una inútil y costosa incidencia dentro del proceso contencioso tributario que, al fracasar –por la falta de unanimidad del laudo– revierte nuevamente al proceso judicial estatal, con la consecuente pérdida de tiempo y dinero que ello comporta.

3. La regulación adjetiva del arbitraje en Venezuela

3.1. El compromiso arbitral

En materia tributaria no está prevista la posibilidad de celebrar el *pactum de compromittendo*, la cláusula compromisoria o el preconvencio arbitral, para establecer que cualquier disputa *futura* entre el contribuyente y la Administración Tributaria sea resuelta mediante arbitraje. Lo que regula nuestra legislación es el *compromiso arbitral* a través del cual se decide someter a la decisión de árbitros una disputa ya existente.

En este sentido DÍAZ-CANDIA señala: “Puede entenderse que una vez iniciado un procedimiento contencioso-tributario, en ausencia previa de un acuerdo de arbitraje, éste debe ser planteado en el expediente judicial si es posteriormente alcanzado o perfeccionado, y en dicho expediente (según los términos del aparte del artículo 312 del Código Orgánico Tributario). También puede entenderse que en lo tributario no se den muchos acuerdos de arbitraje amplios y previos al surgimiento de un conflicto o diferencia real y actual, tales como los que sí se presentan con frecuencia en cláusulas de arbitraje contenidas en contratos mercantiles o comerciales. Es decir, en materia tributaria sólo se dan, en principio, arbitrales, como una especie concreta del género, más amplio, constituido por los acuerdos de arbitraje. Los compromisos arbitrales, según señalamos, se realizarían o podrían perfeccionarse en materia tributaria, la gran mayoría de las veces, una vez conocidos los hechos y circunstancias concretos de un conflicto específico.

En ausencia de una norma legal clara, es difícil –al menos en la actualidad– postular que la administración tributaria pueda comprometerse a resolver conflictos futuros, aun no conocidos, con contribuyentes visto que, con contadas excepciones (como la teórica posibilidad de los acuerdos de estabilidad permitidos bajo el Decreto-Ley de Promoción y Protección de Inversiones de 1999), la adminis-

tración tributaria no celebra negocios ni sostiene relaciones bilaterales con los contribuyentes, en lo tributario, fuera de la determinación y fiscalización.”¹²⁰⁰

De acuerdo con el artículo 320, aparte único del Código Orgánico Tributario, el arbitraje podrá proponerse y deberá acordarse una vez interpuesto y admitido el recurso contencioso tributario. Dispone la norma que las partes de mutuo acuerdo formalizarán el arbitraje en el mismo expediente de la causa, debiendo expresar con claridad las cuestiones que se someterán al conocimiento de los árbitros. Puede someterse a arbitraje una parte o todos los puntos debatidos en el proceso contencioso tributario, lo cual explica por qué debe indicarse con precisión cuáles aspectos serán sometidos a la decisión del tribunal arbitral.¹²⁰¹

La celebración del compromiso arbitral representa la única etapa contractual del arbitraje, es decir, aquella en la cual las partes en conflicto negocian y pactan sobre la *forma* en que van a resolver el conflicto intersubjetivo de intereses planteado entre ellas. Cuando el compromiso arbitral es formalizado, cesa esta etapa contractual y comienza el arbitraje.¹²⁰²

Por tanto, cualquier objeción contra el arbitraje tributario, basada en la supuesta renuncia al ejercicio de potestades legalmente atribuidas a la Administración, no debe dirigirse contra el arbitraje en sí, pues como hemos dicho, éste es un mecanismo heterocompositivo de la *litis* cuya única diferencia remarcable con respecto al proceso judicial, es que los árbitros no son jueces estatales y no tienen *potestas* para brindar la tutela coactiva de los derechos (ejecución forzosa del laudo).

Así, las mencionadas objeciones sólo podrían concentrarse en la posibilidad misma de celebrar el compromiso a través del cual las partes van a establecer que un litigio tributario en particular va a ser sustraído del conocimiento de los jueces

¹²⁰⁰ DÍAZ-CANDIA, H. “Viabilidad...*Cit.*, p. 752.

¹²⁰¹ En cuanto a la formalización del compromiso arbitral, en el ordenamiento jurídico venezolano los ciudadanos no pueden actuar en juicio sino a través de abogados que son, de acuerdo con la Ley de Abogados, los únicos titulares del *ius postulandi*; pero este apoderado judicial necesita facultad expresa para acordar el arbitraje en nombre de su representado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 154 del Código de Procedimiento Civil. Del lado del Fisco, el artículo 323 del Código Orgánico Tributario dice el representante judicial del mismo requerirá en todo caso la autorización de la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria, aunque nada obsta para que tal competencia sea delegada por acto administrativo expreso debidamente publicado, en funcionario de inferior jerarquía. El compromiso arbitral celebrado por quienes adolecen de la legitimación que les exige la ley, no tiene valor alguno.

¹²⁰² Como expresa el profesor GABRIEL RUÁN SANTOS: “...el arbitraje es esencialmente un procedimiento contradictorio de naturaleza jurisdiccional, que requiere para su instauración del acuerdo de las partes, destinado a encargar la solución de la disputa a los árbitros. Luego, se origina en la voluntad de las partes, pero en su desarrollo se independiza para dar paso a un proceso sustitutivo del proceso judicial...”. RUAN SANTOS, G. *Visión crítica sobre...**Cit.* p. 30.

estatales competentes, lo que como hemos visto no puede ocurrir ya en Venezuela pues: (i) el juzgamiento de los actos, hechos y omisiones de la Administración Tributaria no es una competencia exclusiva y excluyente de los jueces contencioso tributarios y (ii) la ley autoriza de manera expresa que tal juzgamiento lo lleven a cabo jueces no estatales (*rectius*: árbitros).

La celebración del compromiso arbitral tiene dos efectos fundamentales, uno sustantivo y otro adjetivo o procesal. El efecto sustantivo del convenio arbitral es que el mismo es de obligatorio cumplimiento para las partes que lo han celebrado¹²⁰³, conforme al principio general del derecho, recogido en el artículo 1.159 del Código Civil Venezolano, de acuerdo con el cual los contratos tienen fuerza de ley entre las partes y no pueden revocarse sino por mutuo consentimiento o por las causas previstas en la ley. De modo que una vez celebrado el compromiso arbitral, la Administración Tributaria y el contribuyente o responsable tienen que someterse a este procedimiento, salvo que ambas partes acuerden lo contrario. El efecto procesal del compromiso arbitral lo trataremos en el siguiente acápite.

3.2. Exclusión del asunto de la Jurisdicción Contencioso Tributaria

El artículo 322 del Código Orgánico Tributario declara que el compromiso arbitral celebrado es excluyente de la jurisdicción contencioso-tributaria en lo que concierne a la materia o asunto sometido al arbitraje, de manera que, una vez formalizado el compromiso en el expediente, debe suspenderse de inmediato el curso de la causa y enviarse las actas al tribunal arbitral tal como lo dispone el artículo 328, *ejusdem*. Esto es un principio general en materia de arbitraje interno e internacional que en Venezuela ha sido recogido por el artículo 5 de la Ley de Arbitraje Comercial.

Obsérvese que la materia excluida del conocimiento de los jueces contencioso-tributarios, es precisamente aquella que forme parte del compromiso arbitral, puesto que bien pueden las partes circunscribir el arbitraje a ciertos aspectos del debate procesal, porque el resto de los puntos debatidos no sean susceptibles de transacción o porque simplemente han decidido dejarlos en manos del juez ordinario.

3.3. Disputas actuales

El Código Orgánico Tributario sólo admite el arbitraje en el caso de disputas actuales, no para precaver disputas futuras y sólo puede plantearse dentro del proceso contencioso tributario una vez que el recurso está admitido, lo cual también es una lástima puesto que el arbitraje habría tenido grandes posibilidades en los procedimientos administrativos tributarios, especialmente en los de primer grado.

¹²⁰³ En este sentido el artículo 5 de la Ley de Arbitraje Comercial -aplicable supletoriamente al arbitraje tributario, según lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario, dispone que en virtud del acuerdo de arbitraje las partes se obligan a someter sus controversias a la decisión de árbitros y renuncian a hacer valer sus pretensiones ante los jueces.

En el ámbito de la fiscalización existen numerosas situaciones en las cuales la autoridad tributaria y el obligado colaboran en la precisión de los hechos y actos que dan lugar a la ocurrencia del hecho imponible. El procedimiento de investigación que realizan las autoridades tributarias ofrece un campo propicio en el cual los acuerdos preparatorios del acto administrativo encuentran una clara justificación.

Debe recordarse que el proceso de fiscalización está relacionado con la facultad que tiene la administración tributaria de investigar la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos de los tributos y esa facultad no puede ejercerse solamente para adicionar factores positivos o rechazar los factores negativos de las bases de depuración.

Durante el procedimiento de la fiscalización surgen numerosas divergencias entre la Administración Tributaria y el sujeto fiscalizado que podrían ser objeto de arbitraje, evitando así la emanación de un acto administrativo con el cual el contribuyente o responsable no está de acuerdo y que, por tanto, va a dar lugar a la interposición de un recurso administrativo o judicial, sin duda alguna innecesario.

Así mismo, el procedimiento de determinación de la base imponible también podría ser un campo muy rico para la aplicación del arbitraje, cuando en él deben utilizarse conceptos jurídicos indeterminados, no definidos con precisión por las leyes, lo que da lugar, la más de las veces, a criterios diversos y, por ende, a soluciones encontradas. Nuestro legislador ha entendido la necesaria apertura del procedimiento de determinación tributaria, a la participación del contribuyente y para tal fin, la propuesta de determinación contenida en el acta fiscal es sólo eso, una propuesta, que se somete a la consideración del contribuyente para que éste la acepte o la rechace.

Lamentablemente, la realidad cotidiana muestra dos actitudes que conspiran contra este mecanismo de acercamiento entre la Administración Tributaria y el contribuyente. Aun cuando técnicamente el acta fiscal es, como hemos dicho, una propuesta de determinación que de no ser aceptada explícitamente provocará la apertura del procedimiento sumario administrativo (procedimiento administrativo constitutivo o de primer grado), durante el cual la Administración deberá comprobar los hechos vertidos en la misma, apreciando los alegatos y pruebas aportados por el contribuyente, ocurre que, en la práctica, las actas fiscales son ratificadas en un porcentaje alarmantemente alto, lo que hace pensar en decisiones preconcebidas y en un procedimiento postizo.

Pero, además, la participación de los contribuyentes en esta fase no es frecuente, pues al ser notificados del acta fiscal asumen de inmediato una posición adversarial frente a la Administración Tributaria, normalmente por incredulidad ante la imparcialidad del órgano administrativo. No nos cabe la menor duda que al arbitraje podría aliviar esta tensión constante entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, sobre todo cuando la Administración usa su poder discrecional, especialmente la discrecionalidad técnica, o cuando aplica, como hemos dicho, conceptos jurídicos indeterminados.

3.4. Materias susceptibles de transacción

De acuerdo con el artículo 320 del Código Orgánico Tributario, sólo es posible el arbitraje en aquellas materias susceptibles de transacción, de manera que cualquier discusión sobre qué es lo que puede ser objeto de arbitraje, se reconduce a determinar qué es lo que puede ser objeto de transacción, sin que ello signifique, como hemos sostenido con anterioridad, que el arbitraje y la transacción son institutos equivalentes o siquiera similares.

En Venezuela la posibilidad legal de la transacción en materia tributaria es una realidad desde que se promulgó el primer Código Orgánico Tributario en 1982, que siguió el modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID.¹²⁰⁴

Antes de la promulgación del primer Código Orgánico Tributario en 1982, la doctrina patria, encabezada por FLORENCIO CONTRERAS QUINTERO, sostenía que las transacciones en materia tributaria no eran admisibles porque: “Quebrantan el principio de la generalidad del impuesto, pues privilegian al contribuyente que celebra el acuerdo frente al resto de los contribuyentes que debían cumplir íntegramente la obligación tributaria en los mismos supuestos de hecho; violan el principio de igualdad de todos ante la ley, pues las transacciones suponen una discriminación entre contribuyentes; quebrantan el principio de la capacidad contributiva, porque quien celebra el acuerdo, no contribuye al fisco según su capacidad económica, sino de conformidad con los términos del acuerdo transaccional; violan el principio de la legalidad, pues estas transacciones se resuelven en su realidad material en verdaderas exoneraciones no autorizadas por la ley; violan el artículo 69 del Código Civil que establece la imposibilidad de renunciar o relajar a través de acuerdos las leyes en las que esté interesado el orden público y las buenas costumbres, como es el caso de las leyes tributarias; violan el artículo 1713 del Código Civil, que regula el contrato de transacción, fijando como una de sus características esenciales, las concesiones recíprocas, cosa que no puede ocurrir en las transacciones tributarias, pues en estas el único que haría concesiones sería el Fisco, al renunciar al cobro de un impuesto que le es debido; quebrantan los principios de indisponibilidad e inalienabilidad de la potestad tributaria y suponen un pronunciamiento sobre la legalidad del acto de determinación tributaria, materia que no está librada a la voluntad de las partes sino única y exclusivamente al conocimiento del juez.”

Esta posición era compartida en ese entonces por GABRIEL RUÁN SANTOS¹²⁰⁵ y por CÉSAR HERNÁNDEZ¹²⁰⁶. Opinión distinta sostenía el maestro JOSÉ ANDRÉS OC-

¹²⁰⁴ CONTRERAS QUINTERO, F. *Disquisiciones Tributarias*. Universidad de Los Andes, Mérida, 1969, pp. 114 y ss.

¹²⁰⁵ RUAN SANTOS, G. “Comentarios Sobre la aplicabilidad del instituto de la transacción a la actividad de la administración pública”. *Revista de Derecho Público*. EJV, Caracas, 1981, No. 7, pp. 90-91

¹²⁰⁶ HERNÁNDEZ, C. “La ilegalidad de las actas de avenimiento sobre los reparos petroleros, o la violación del Estado de Derecho”. *Temas Tributarios. Compilación de estu-*

TAVIO, para quien la transacción no implica de parte del Fisco remisión, condonación o exoneración de tributos, pues ella sólo puede aplicarse a situaciones en las cuales no se trata de un crédito fiscal firme en su existencia y cuantía, y de condición exigible, sino que los procesos judiciales que se concluyen mediante un convenio transaccional tienen por objeto, precisamente, establecer la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Él califica la transacción como un procedimiento extraordinario, pero con base legal, de determinación de la obligación tributaria, similar al concordato tributario previsto en la legislación italiana.¹²⁰⁷

Ahora bien, los Códigos de 2001, 2014 y de 2020, a diferencia de los Códigos de 1982, 1992, 1994 y del Modelo de Código Tributario OEA-BID, no limitan la transacción a las *cuestiones de hecho* ni la prohíben en cuanto al significado de la norma jurídica, sino que guardan silencio absoluto al respecto¹²⁰⁸ y ese silencio no es casual sino, en nuestra opinión, totalmente deliberado.

Siendo que el arbitraje sólo procedería en aquello que pueda ser objeto de transacción, si ésta se mantenía recluida en el ámbito de las disputas sobre los hechos, de modo que no fuere necesaria la interpretación y aplicación de la ley tributaria respectiva, el arbitraje resultaría imposible o en el mejor de los casos la labor de los árbitros se hubiera visto notablemente disminuida, pues si recordamos lo que señalamos al principio, los árbitros actúan como verdaderos jueces, tanto que las tesis dominantes hoy en día califican la función que cumplen como jurisdiccional y nuestra Constitución, como ya hemos anotado, los considera parte del sistema de administración de justicia, de manera que pensar que su actividad sólo puede alcanzar al mero establecimiento de unos hechos, tal como lo haría una prueba de experticia o pericial, no es admisible. En este caso estaríamos propiamente ante un peritaje arbitral como el regulado en los artículos 406 al 410 del Código de Comercio español. Se trata de supuestos en los cuales se somete al conocimiento de los *arbitradores* la discusión sobre puntos de hecho concretos para su decisión, pero no hay un laudo, sino un dictamen de tasación pericial.¹²⁰⁹

dios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario No. 1 a la No. 50. AVDT, 1999.

¹²⁰⁷ OCTAVIO, J.A. *Comentarios analíticos al Código Orgánico Tributario*. EJV, Caracas, 1998, p. 167.

¹²⁰⁸ Los artículos 313 y 314 del Código Orgánico Tributario venezolano, textualmente señalan: Artículo 313: “Las partes podrán terminar el proceso judicial pendiente mediante transacción celebrada conforme a las disposiciones de este Capítulo. La transacción deberá ser homologada por el juez competente a los fines de su ejecución”. Artículo 314: “La transacción tiene entre las partes la misma fuerza que la cosa juzgada”.

¹²⁰⁹ *Vid.* CHILLÓN MEDINA, J.-MERINO MERCHÁN, J. *Tratado de arbitraje...Cit.* p. 38. También se asemeja esta figura a la tasación pericial contradictoria prevista en los artículos 135 y siguientes de la Ley General Tributaria española, para la comprobación del valor de rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria.

Además, es muy difícil que pueda haber arbitraje sólo sobre los hechos y que no se toque norma jurídica alguna para la resolución de la disputa¹²¹⁰, porque como explica el profesor GABRIEL RUAN SANTOS: “...la determinación de los hechos implica también su calificación jurídica, es decir, su valoración o subsunción dentro de la hipótesis de la norma legal, previamente interpretada”.¹²¹¹

Sobre este particular DÍAZ-CANDIA sostiene que: “En resumen, es falso que las normas jurídicas de contenido tributario deban siempre conducir a un resultado preciso e igual, en la determinación de obligaciones tributarias principales, cuando son aplicadas al mismo caso por personas distintas. El asunto se hace muy complicado si se tiene en cuenta que lo tributario tiene que ver con temas económicos dinámicos, que pueden evolucionar, y que mentes jurídicas razonables pueden disentir entre ellas. Las normas jurídicas no pueden ser operadas sin seres humanos que, legítimamente, inyectan a los casos visiones y formaciones culturales no neutras. Pueden existir, sin duda, casos claros y sencillos, que se resuelven con un razonamiento formal y deductivo directo. Pero muchos otros, más difíciles, pueden tener más de una respuesta correcta e involucrar la necesidad de armonizar valores o principios en conflicto y por tanto tener distintas soluciones legalmente aceptables. En éstos, donde la intervención humana del operador jurídico (distinto del legislador) es más relevante y notable, la generación o nacimiento ex lege de la obligación tributaria no es simple ni directa. La acción humana media, y mucho, entre la ley (inclusive como premisa mayor en razonamientos deductivos) y el nacimiento de la obligación tributaria; no solo en la apreciación de hechos.”¹²¹²

Por tal razón, entendemos que los proyectistas del Código Orgánico Tributario de 2001 (y los posteriores de 2014 y 2020), decididos a incluir el arbitraje como una de las formas para aliviar el congestionamiento y la lentitud de la justicia tributaria, se vieron forzados a engranar las regulaciones de la transacción y del arbitraje, produciendo con ello, tal vez inadvertidamente, una verdadera revolución copernicana en este ámbito.

¹²¹⁰ La Norma 124 del *Tax Court* de los Estados Unidos, admite el arbitraje vinculante sobre cuestiones de hecho, en cualquier etapa del proceso, antes de la sentencia: *Rules of Practice and Procedures. Title XII, Decision Without Trial, Rule 124: Voluntary Binding Arbitration: Availability: “The parties may move that any factual issue in controversy be resolve through voluntary binding arbitration. Such a motion may be made at any time after a case is at issue and before trial. Upon of such a motion, the Chief Judge will assing the case to a Judge or Special Trial Judge for disposition of the motion of supervision of any subsequent arbitration”*. Consultado en: www.ustaxcourt.gov/rules

¹²¹¹ RUAN SANTOS, G. *Visión crítica sobre...Cit.* p. 51.

¹²¹² DÍAZ-CANDIA, H. “Viabilidad y operatividad práctica...*Cit.*, p. 748.

Ya el maestro VALDÉS COSTA¹²¹³ anticipaba que la transacción podía ir más allá del mero establecimiento de los hechos y lo entendía como algo natural y explicable si desde la perspectiva del Fisco lo que se persigue es conjurar el riesgo de una decisión desfavorable. Además, no cabe la menor duda que resulta cuando menos difícil, y a veces inútil, celebrar una transacción sólo sobre los hechos, en la que no se toque norma jurídica alguna para la resolución de una disputa.

La respuesta a la interrogante fundamental sobre qué es lo que puede ser objeto de transacción en materia tributaria y por ende de arbitraje, no puede alcanzarse si no se comprenden la diferencia entre ambos institutos y se asume que, si bien la ley ha unificado el objeto sobre el cual pueden recaer los mismos, ello no supone que los presupuestos y las consecuencias de una transacción puedan asimilarse a los de un arbitraje. En este sentido debemos insistir en que el arbitraje:

No supone -como sí ocurre en la transacción- negociación alguna entre la Administración Tributaria y el contribuyente o responsable, salvo por lo que respecta a la escogencia del procedimiento de resolución de la disputa en sí mismo.

No implica -como sí sucede con la transacción- recíprocas concesiones de las partes y por ende la potencial renuncia de la Administración Tributaria al ejercicio de una potestad legal o al cobro de un crédito tributario determinado líquido y exigible.

No crea -como sí podría hacerlo la transacción- un beneficio particular en favor de un contribuyente en desmedro de los demás, por lo que no hay discriminación y por ende no hay violación de los principios de igualdad, justicia y generalidad del tributo.

No desconoce la existencia de la obligación tributaria cuando el hecho imponible ha ocurrido y por ello no hay quebranto del principio de reserva de ley.

No supone tampoco violación alguna al principio de legalidad, pues la Administración Tributaria no puede acudir al arbitraje sino cuando una ley así lo autoriza, tal como ocurre en el ordenamiento jurídico venezolano.

No significa un perdón, remisión o dispensa del cumplimiento de la obligación tributaria y ni siquiera genera algo parecido o semejante a una declaratoria de incoobrabilidad de la deuda por tributos, de manera que la manifestación de capacidad contributiva elegida por la ley para dimensionar el tributo no será en ningún caso desconocida o alterada por los árbitros.

En definitiva, es preciso entender que en el arbitraje tributario la Administración Tributaria y el contribuyente o el responsable, someterán su disputa a jueces no estatales, que resuelven imparcialmente aplicando la ley al caso concreto. No hay concesiones, beneficios, ni dádivas en favor de una parte y en perjuicio de la otra,

¹²¹³ VALDÉS COSTA, R. "Los acuerdos entre la Administración y los contribuyentes". *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario No. 1 a la No. 50*. AVDT, 1999, pp. 320-322.

sólo hay administración de justicia dentro del marco de la Constitución y el resto del ordenamiento jurídico, en un proceso contradictorio rodeado de todas las garantías formales tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente, que culmina con un acto materialmente idéntico a una sentencia. En consecuencia, el arbitraje tributario no supone la violación de ninguno de los principios generales que gobiernan el Derecho Tributario.

Entendiendo lo anterior, pueden reducirse considerablemente las objeciones que se levantan contra al arbitraje tributario, que en nuestra opinión tienen su origen en la equivocada identificación de éste con la transacción. Pero en adición a esto y en refuerzo del amplio campo de acción que puede tener el arbitraje tributario, conviene reiterar que existen numerosos supuestos en los que la procedencia de la transacción misma no puede ser objetada y que, por vía de consecuencia, admiten sin ambages la utilización del procedimiento arbitral en materia tributaria, tal como ya fue expuesto.

3.5. Arbitraje de derecho o arbitraje de equidad

De acuerdo con el artículo 325 del Código Orgánico Tributario, el arbitraje tributario será siempre de derecho (lo que los italianos denominan *arbitrato rituale*)¹²¹⁴ y no de equidad¹²¹⁵ y es lógico que así sea por la naturaleza de la materia que sería sometida al conocimiento de los árbitros, que en todo caso tendría por objeto juzgar una actuación, omisión o vía de hecho de la Administración Tributaria.

La misma naturaleza jurídico-pública de una de las partes intervinientes en el arbitraje tributario y la omnipresencia del principio de la legalidad en materia tributaria, exige que la categoría de arbitraje aplicable sea el de derecho y no el de equidad, porque la Administración Tributaria no puede ser juzgada sino conforme a la ley.

La actividad desplegada por la Administración Tributaria se encuentra sometida en su totalidad al ordenamiento jurídico y dado que dicha Administración no tiene sino las potestades y competencias que la Constitución y las leyes le confieren, su juzgamiento no puede hacerse *ex bono et aequo*, sino conforme al Derecho¹²¹⁶.

Una solución distinta, es decir, prever el arbitraje de equidad en el Derecho Tributario, permitiría la creación de situaciones particulares en favor o en desmedro de un contribuyente o responsable determinado, con violación flagrante de los principios de generalidad, justicia e igualdad tributaria.

¹²¹⁴ En el arbitraje de derecho, según lo establece el artículo 8 de la Ley de Arbitraje Comercial, los árbitros deben observar las disposiciones del derecho en la fundamentación de los laudos.

¹²¹⁵ En el arbitraje *ex bono et aequo*, y de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 de la Ley de Arbitraje Comercial, los árbitros proceden con entera libertad, según sea más conveniente al interés de las partes, atendiendo principalmente a la equidad.

¹²¹⁶ Esa es la razón por la cual los árbitros deben ser siempre abogados, en tanto los mismos deben decidir la disputa que les es planteada aplicando al derecho objetivo al caso concreto, tal como si fueran jueces estatales.

3.6. Cuestiones procedimentales

a) Arbitraje independiente o arbitraje institucional

El Código Orgánico Tributario sólo admite el arbitraje *independiente* y no el arbitraje *institucional*. Desde el punto de vista orgánico, existe una *summa divisio* en el arbitraje entre el arbitraje independiente y el arbitraje institucional. La diferencia entre ambos tipos de arbitraje sólo es instrumental, no afecta el tipo de norma aplicable para la resolución del caso (derecho o equidad); ni el carácter con el que actúan los árbitros (de derecho o arbitradores), ni los efectos de su decisión; ni, necesariamente, el procedimiento aplicable; ni el resto de las normas adjetivas que regulan la institución.

El arbitraje independiente es aquel que puede ser llevado a cabo por una terna de abogados u otros profesionales que escojan las partes. Estos árbitros no tienen que pertenecer a determinada institución y, en principio, no tienen que cumplir unos requisitos mínimos para actuar como árbitros, aunque, claro está, lo deseable es que sean personas calificadas, técnicamente y por su experiencia, para decidir la controversia.

Por otra parte, en el arbitraje independiente no hay reglas de procedimiento preestablecidas, ellas pueden ser fijadas por las partes en el convenio arbitral, o bien éstas pueden decidir acogerse a las normas de la Ley de Arbitraje Comercial y al reglamento de algún centro de arbitraje.

En los arbitrajes independientes las tarifas de los honorarios de los árbitros y los costos asociados a la tramitación del procedimiento arbitral no están tampoco preestablecidas y habrán de ser discutidas y acordadas entre las partes y los árbitros. Tampoco existe una sede física especial para conducir el procedimiento arbitral.

Por contra, el arbitraje institucional es aquel que llevan a cabo unos árbitros escogidos también por las partes, pero de una lista que es puesta a su disposición por el centro de arbitraje que previamente hayan seleccionado, en la cual, se supone, figuran individuos muy calificados que han sido sometidos a un riguroso proceso de selección para formar parte de la lista en cuestión.

El arbitraje institucional tiene tarifas fijas y públicas, reguladas por el centro de arbitraje respectivo, tanto para los costos asociados a la tramitación del procedimiento, como para la fijación de los honorarios de los árbitros.

Otro aspecto diferenciador muy importante, es que en el arbitraje institucional el procedimiento está regulado en un reglamento preexistente dictado por el centro de arbitraje de que se trate y tanto los árbitros como las partes han de ceñirse a las disposiciones del mismo. Esto supone una ventaja importante porque ni los árbitros ni las partes dispendian tiempo fijando reglas de procedimiento, en el entendido que su propósito fundamental no es extraviarse en discusiones bizantinas sobre aspectos formales, sino resolver con prontitud su disputa. El arbitraje institucional siempre cuenta con una sede fija para el tribunal arbitral y dispone de personal que se encarga de administrar todos los aspectos logísticos del procedimiento.

La regulación del Código Orgánico Tributario que ha escogido el arbitraje independiente es equivocada y una de las principales causas de su fracaso, pues el arbitraje institucional resulta mucho más conveniente para las partes desde todo punto de vista, en tanto hay claridad en las reglas procedimentales, los costos y gastos asociados al procedimiento son previsibles y existe la garantía de poder escoger entre una nutrida lista de profesionales calificados, evaluados previa y rigurosamente por el centro de arbitraje correspondiente. Es difícil entender por qué el Código Orgánico Tributario escogió el arbitraje independiente existiendo en nuestro país calificadísimas instituciones en las cuales se pudieron radicar los arbitrajes tributarios.¹²¹⁷

Además, siendo una preocupación constante de los funcionarios de la Administración Tributaria la posibilidad de que sus actuaciones sean cuestionadas por sospechas de corrupción es evidente que el arbitraje independiente podría levantar suspicacias en cuanto a la pulcritud en la selección de los árbitros, mientras que tal cosa es resueltamente improbable en el caso del arbitraje institucional. Una futura reforma debería apuntar hacia un cambio de sistema, debiendo optarse por el arbitraje institucional o en todo caso, como lo ha sugerido BÓVEDA, por una combinación de arbitraje institucional e independiente.¹²¹⁸

b) *Composición del Tribunal arbitral*

El tribunal arbitral va a estar compuesto por tres árbitros, uno designado por cada parte, y un tercero designado por estos dos y a falta de acuerdo por el Juez Contencioso Tributario que estaba conociendo del caso.

Lamentablemente el Código Orgánico Tributario no señala las condiciones mínimas que deben reunir los árbitros, salvo que deben ser abogados. La ausencia de unas condiciones mínimas que han de reunir los árbitros preocupa mucho si se toma en cuenta que el arbitraje tiene que ser independiente y no puede ser institucional. Esto acarrea el riesgo de que en la terna arbitral no estén los profesionales más idóneos, lo cual es preciso evitar a toda costa porque justamente uno de los atractivos de acudir a este medio alternativo de resolución de disputas es la especialización, idoneidad, prestigio y solvencia moral de los árbitros, en tanto tales cualidades abonan sin duda para lograr una decisión imparcial y ajustada a derecho. En el arbitraje comercial, la confianza que transmiten los árbitros a las partes por su trayectoria, credenciales y prestigio, es un elemento *esencial* para acudir a este medio alternativo de resolución de disputas.

¹²¹⁷ Como, por ejemplo, el Centro de Arbitraje de la Cámara de Comercio de Caracas, Capítulo venezolano de la ICC; o el Centro Empresarial de Conciliación y Arbitraje, auspiciado por la Cámara Venezolano-Americana VENAMCHAM.

¹²¹⁸ BÓVEDA, M. "El arbitraje tributario...*Cit.*, p. 211.

c) *Procedimiento arbitral*

En cuanto al procedimiento arbitral, tratándose de un arbitraje independiente, tendrán las partes que establecer las reglas correspondientes junto con los árbitros. Esto también es consecuencia de haber escogido el arbitraje independiente. Es recomendable que los árbitros designados en un arbitraje tributario no se desvíen de su tarea fundamental, cual es solucionar prontamente la disputa sometida a su conocimiento; de allí que, aun manteniéndose en el ámbito del arbitraje independiente, bien pueden los árbitros ceñirse a los reglamentos de procedimiento dictados por los centros de arbitraje más reconocidos y aplicar supletoriamente la Ley de Arbitraje Comercial y el Código de Procedimiento Civil, tal como lo señala el propio Código Orgánico Tributario.

d) *El laudo arbitral*

a'. *Contenido*

Según el artículo 329 del Código Orgánico Tributario, el procedimiento arbitral culminará con un laudo, el cual será dictado por escrito, motivado y firmado por los miembros del Tribunal Arbitral, quien lo notificará al contribuyente o responsable y a la Administración Tributaria. Aquí es importante destacar que a diferencia de lo que ocurre en el arbitraje comercial¹²¹⁹, las partes no pueden establecer acuerdo alguno sobre si el laudo va a ser motivado o no, porque de acuerdo con el Código Orgánico Tributario, la motivación del laudo es indispensable.

Es absolutamente explicable que ello sea así porque el contenido del laudo va a afectar -en favor o en contra- a una persona jurídico-pública, que no defiende intereses particulares sino el interés general, por lo que es preciso que la decisión adoptada sea explícita en sus fundamentos de hecho y de derecho, pues con ello se justifica, frente a los titulares de ese interés general, la conducta que adopte la persona jurídico-pública frente a la decisión de los árbitros.

b'. *Ejecución*

Como ocurre en el arbitraje común, y según ya fue expuesto, en el arbitraje tributario los árbitros tienen el poder de dictar una decisión definitiva y de obligatorio cumplimiento para las partes (*auctoritas*), pero no tienen el poder para ordenar la ejecución forzosa de sus decisiones (*potestas*), pues esto sólo pueden hacerlo los jueces estatales en el ordenamiento jurídico venezolano.

Así, el laudo se pasará con los autos al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario, quien lo publicará al día siguiente de su consignación, pero la ejecución corresponde a la Administración Tributaria, según el párrafo único del artículo 331 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con las normas sobre ejecución de sentencias previstas en el mismo. Esto en el caso, claro está, de que no haya ejecu-

¹²¹⁹ El artículo 30 de la Ley de Arbitraje Comercial dice que: “El laudo del tribunal arbitral deberá ser motivado, a menos que las partes hayan convenido lo contrario...”.

ción voluntaria. Aunque el Código no lo dice expresamente, el Tribunal que debe publicar el laudo, es el que estaba conociendo de la causa cuando se celebró el compromiso arbitral entre el accionante y la Administración Tributaria.

e) *Los recursos contra el laudo arbitral*

a'. *Recurso de apelación*

El Código Orgánico Tributario prevé en su artículo 331, la posibilidad de que el laudo arbitral sea apelado cuando el mismo no sea unánime. Lo cierto es que este recurso es el *talón de Aquiles* del arbitraje tributario en nuestro país y ha sido la causa fundamental por la cual no ha habido interés alguno por parte de los justiciables en utilizar este medio alternativo de resolución de disputas.

En materia de arbitraje comercial el laudo es definitivo y no está sujeto a recurso alguno salvo el de nulidad¹²²⁰ y esa es una de las razones por las cuales se acude a este medio alternativo de resolución de disputas; esto es, por la rapidez con que se resuelve el pleito y por el carácter inmutable y vinculante del laudo, lo que trae como consecuencia que la controversia se soluciona en un único y acelerado trámite procedimental.

La doctrina más autorizada señala al respecto que: "...es inherente a la naturaleza del laudo arbitral su carácter definitivo, e incluso firme; por consiguiente, cualquier instancia interpuesta y con mayor razón si esa instancia no es arbitral, supone una mala inteligencia sobre el alcance y naturaleza del proceso de arbitraje, y más concretamente sobre su resultado, esto es, el laudo arbitral".¹²²¹

Un interesante estudio de derecho comparado realizado en treinta y cinco países revela que los recursos contra el laudo arbitral son excepcionales y en la generalidad de los casos no tocan el fondo de la controversia, sino aspectos formales del proceso arbitral. En ningún caso, hasta donde nuestro conocimiento alcanza, el laudo es apelable por el hecho de no ser unánime la decisión cuando el tribunal arbitral es colegiado.¹²²²

¹²²⁰ El artículo 43 de la Ley de Arbitraje Comercial señala que: "Contra el laudo arbitral únicamente procede el recurso de nulidad...". Por su parte, la Ley Modelo sobre Arbitraje Comercial Internacional, Aprobada por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, el 21 de junio de 1985, dispone en su artículo 34: "Contra un laudo arbitral sólo podrá recurrirse ante un Tribunal mediante una petición de nulidad conforme a los párrafos 2 y 3 del presente artículo".

¹²²¹ CHILLÓN MEDINA, J-MERINO MERCHÁN, J. *Tratado de arbitraje...Cit.* pp. 358-359.

¹²²² GLOBAL LEGAL GROUP-WILMER, CUTLER & PICKERING. *The International Comparative Legal Guide to: International Arbitration 2004.* Global Legal Group, Ltd, London, 2003.

El recurso de apelación en el arbitraje tributario podría tornar este medio alternativo de resolución de disputas en un inútil dispendio de recursos y de tiempo, en tanto el mismo podría convertirse en un atípico proceso contencioso tributario en primera instancia, que es precisamente lo que las partes quieren evitar.

El problema práctico que plantea este recurso es muy simple: La terna arbitral siempre debe contar con un árbitro designado por la Administración Tributaria. Naturalmente y comoquiera que el arbitraje no es institucional sino independiente, los contribuyentes y los responsables temen que el árbitro designado por la Administración Tributaria pueda sentirse inclinado a salvar su voto cuando la decisión no favorezca los intereses de aquélla y en ese caso el laudo arbitral sería apelable y el arbitraje, como hemos dicho, dejaría de ser tal, en tanto se abriría una segunda instancia ante el Tribunal Supremo de Justicia que sería competente para revisar el fondo del asunto debatido.

Aunque es incorrecto sostener que los árbitros designados van a intentar favorecer los intereses de la parte que los ha nombrado, la sola posibilidad de que ello ocurra y suponga la inutilidad total del arbitraje, es un obstáculo casi infranqueable para la efectiva utilización de la figura.¹²²³

b'. *Recurso de nulidad*

Si el laudo es unánime, el único recurso que cabe contra el mismo es el de nulidad por las causales taxativamente previstas en el artículo 325 del Código Orgánico Tributario, en los siguientes casos: (i) si la sentencia decisoria no se hubiere pronunciado sobre todas cuestiones sometidas a arbitraje, o si estuviere concebida en términos de tal manera contradictorios que no pudiese ejecutarse; (ii) si el Tribunal ante el cual se plantea la nulidad del laudo comprueba que según el ordenamiento jurídico, el objeto de la controversia no es susceptible de arbitraje y (iii) si en el procedimiento no se hubieren observado las formalidades sustanciales, siempre que la nulidad no se haya subsanado por el consentimiento de las partes.

f) *Duración del procedimiento*

El laudo debe dictarse en un plazo máximo de seis (6) meses contados a partir de la constitución del Tribunal Arbitral. Dicho lapso podrá ser prorrogado hasta por seis (6) meses más, de oficio, o a solicitud del contribuyente o responsable o de la Administración Tributaria. Una de las ventajas fundamentales que ofrece el arbitraje en general, es la celeridad.

¹²²³ No obstante, algunos consideramos que aun en este supuesto, vale la pena acudir al arbitraje, no sólo por la rapidez del trámite, sino también porque los árbitros, a diferencia del juez ordinario -normalmente sobrecargado de trabajo y con pocos recursos humanos y técnicos a su disposición-, pueden dedicarse con mayor detenimiento a la solución de la disputa, logrando así una decisión tempestiva, pero además lo suficientemente bien sustentada de modo que su confirmación en el Tribunal Supremo de Justicia, sea mucho más probable.

El Código Orgánico Tributario ha respetado los plazos que imperan en el arbitraje comercial para que los árbitros dicten su decisión, conservando así uno de los atractivos fundamentales de este medio alternativo de resolución de disputas.

g) *Aplicación supletoria del CPC y la LAC*

De acuerdo el artículo 326 del Código Orgánico Tributario, los aspectos no regulados en el mismo se regirán, en cuanto sean aplicables, por las normas de la Ley de Arbitraje Comercial¹²²⁴ y el Código de Procedimiento Civil, lo que indiscutiblemente es una importante previsión que permite resolver innumerables vacíos que existen en la regulación del arbitraje tributario.

h) *Honorarios de los árbitros y costos del procedimiento arbitral*

Uno de los principales aspectos que se discuten en el momento de tomar la decisión de someterse a un arbitraje, son los costos asociados a este tipo de procedimientos y, en especial, los honorarios de los árbitros. En este sentido, el párrafo único del artículo 316 del Código Orgánico Tributario dice que los honorarios de los árbitros y demás gastos que ocasione el arbitraje, serán sufragados en su totalidad por el contribuyente o responsable, salvo que el compromiso arbitral haya sido celebrado a petición de la Administración Tributaria y ello se haga constar en el mismo, en cuyo caso los honorarios de los árbitros y demás gastos, serán sufragados en su totalidad por la Administración Tributaria.

Aquí también se proyectan los efectos negativos de haber escogido el arbitraje independiente y no el institucional, pues en este último existen tarifas fijas, preestablecidas y razonables, en cuanto a los honorarios de los árbitros y los costos del procedimiento. En el caso del arbitraje independiente, en cambio, no hay reglas y ello puede significar que la celebración del compromiso arbitral naufrage, o por el alto costo de los honorarios propuestos por los árbitros o por la indeterminación de los gastos asociados al procedimiento.

No hay duda que la inclusión de normas sobre arbitraje tributario en el Código Orgánico Tributario de 2001 es un avance extraordinario, pero lamentablemente el legislador deformó la institución y le dio unas características que son ajenas a este medio alternativo de resolución de conflictos y que son precisamente las razones por las cuales el mismo es atractivo frente a la jurisdicción estatal.

Creemos que es necesaria una reforma en la que se corrijan las fallas aquí anotadas, para que este mecanismo comience a ser utilizado por los contribuyentes, con los beneficios de toda índole que ello implica tanto para éstos como para las administraciones tributarias.

¹²²⁴ G.O. No. 36.430 del 7 de abril de 1998

DÉCIMA PARTE (EPÍLOGO)

EL FUTURO DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA: *LA DIGITALIZACIÓN DEL PROCESO*

CAPÍTULO PRIMERO

LA PANDEMIA COVID-19 Y LA NUEVA NORMALIDAD

El coronavirus COVID-19 (“COVID-19”) fue declarado una pandemia por la Organización Mundial de la Salud (OMS) el 11 de marzo de 2020 por sus altos niveles de propagación y gravedad.¹²²⁵ De acuerdo con la definición aportada por los Centros para el Control y la Prevención de Enfermedades de los Estados Unidos de América (CDC) una *pandemia* es un incremento repentino y anormal de los contagios de una enfermedad que se ha extendido por varios países o continentes y que suele afectar a un gran número de personas.¹²²⁶

El 13 de marzo de 2020 se publicó en Gaceta Oficial No. 6.519 Extraordinario el Decreto No. 4.160 dictado por el Presidente de la República en esa misma fecha, mediante el cual se decretó un *Estado de Alarma* en todo el territorio nacional, dadas las circunstancias de orden social que ponen gravemente en riesgo la salud pública y la seguridad de los ciudadanos, que implica la pandemia del COVID-19.

El Estado de Alarma es una de las diversas formas de *estados de excepción* que contempla nuestro ordenamiento jurídico. Conforme al artículo 338 de la Constitu-

¹²²⁵ Alocución de apertura del Director General de la OMS en la rueda de prensa sobre la COVID-19 celebrada el 11 de marzo de 2020. Consultado el 23 de marzo de 2020 en: <https://www.who.int/es/dg/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>.

¹²²⁶ “*Principles of Epidemiology in Public Health Practice, Third Edition. An Introduction to Applied Epidemiology and Biostatistics. Section 11: Epidemic Disease Occurrence. Level of disease*” (Principios de Epidemiología en la Práctica de la Salud Pública, Tercera Edición. Una introducción a la Epidemiología Aplicada y la Bioestadística. Sección 11: Ocurrencia de enfermedades epidémicas. Nivel de la enfermedad). CDC. Consultado el 25 de marzo de 2020 en: <https://www.cdc.gov/csels/dsepd/ss1978/lesson1/section11.html>

ción¹²²⁷ y el artículo 8 de la Ley Orgánica Sobre Estados de Excepción (“LOEE”)¹²²⁸ puede decretarse el Estado de Alarma, en todo o parte del territorio nacional, cuando se produzcan catástrofes, calamidades públicas u otros acontecimientos similares que pongan seriamente en peligro la seguridad de la Nación o de sus ciudadanos. La LOEE incluye también, como motivo, el peligro a la seguridad de las instituciones de la Nación¹²²⁹. Dicho estado de excepción solo puede tener una duración de hasta 30 días, siendo prorrogable por 30 días más desde la fecha de su promulgación.¹²³⁰

De acuerdo con la Constitución y la LOEE, los estados de excepción solamente pueden declararse ante situaciones objetivas de suma gravedad que *hagan insuficientes los medios ordinarios que dispone el Estado para afrontarlos*¹²³¹. Así pues, el objeto del Decreto 4.160 fue establecer un régimen excepcional a fin de que el Ejecutivo Nacional adoptase las medidas urgentes, efectivas y necesarias, de protección y preservación de la salud de la población venezolana, para mitigar y erradicar los riesgos de epidemia relacionados con el COVID-19 y sus posibles cepas, garantizando la atención oportuna, eficaz y eficiente de los casos que se originen.¹²³²

El Decreto 4.160 contempló en su Capítulo II, diversas “Medidas Inmediatas de Prevención” para la protección o contención del COVID-19 entre las cuales se encuentran: (i) la suspensión de las actividades escolares y académicas en todo el territorio nacional a partir del día lunes 16 de marzo de 2020¹²³³; (ii) la suspensión de la realización de todo tipo de espectáculos públicos que suponga la aglomeración de personas; y (iii) el cierre al público de los parques de cualquier tipo, playas y balnearios, públicos o privados.

En adición a ello, estableció el Decreto 4.160 la facultad para el Presidente de la República de ordenar: (i) la restricción a la circulación en determinadas áreas o zonas geográficas así como la entrada y salida de éstas; (ii) la suspensión de actividades en determinadas zonas o áreas geográficas, lo cual implica también la suspensión de las actividades laborales cuyo desempeño no pueda ser realizado a distancia¹²³⁴, exceptuándose de tal medida solamente algunos sectores de interés públi-

¹²²⁷ G.O. No. 5.908 Extraordinario del 19 de febrero de 2009

¹²²⁸ G.O. No. 37.261 del 15 de agosto de 2001

¹²²⁹ Artículo 8 de la LOEE

¹²³⁰ BREWER-CARÍAS, A.R. “Comentarios al régimen constitucional y legal de los decretos de estados de excepción”, p. 3. Disponible en: <http://allanbrewercarias.net/Content/449725d9-f1cb-474b-8ab2-41efb849fea8/Content/II,%204,%20441.%20COMENTARIOS%20AL%20REGIMEN%20CONSTITUCIONAL%20Y%20LEGAL%20DE%20LOS%20DECRETOS%20DE%20EXCEPCION.pdf>

¹²³¹ Artículo 337 de la Constitución y primer párrafo del artículo 1 de la LOEE

¹²³² Artículo 1 del Decreto 4.160

¹²³³ Artículo 11 del Decreto 4.160

¹²³⁴ Artículo 8 del Decreto 4.160

co¹²³⁵; (iii) los vuelos hacia territorio desde o hacia el territorio nacional por el tiempo que estime conveniente, cuando exista riesgo de ingreso de pasajeros o mercancías portadoras del coronavirus COVID-19, o dicho tránsito represente riesgos para la contención del virus.¹²³⁶ Dichas facultades han sido ejercidas por el Presidente a través de diversas regulaciones, en especial, mediante la implementación de “cuarentena social y colectiva.”¹²³⁷

En el ámbito judicial, la Disposición Final Quinta del Decreto No. 4.160 exhortó al Tribunal Supremo de Justicia a tomar las previsiones normativas pertinentes que permitiesen regular las distintas situaciones resultantes de la aplicación de las medidas de restricción de tránsito o suspensión de actividades y sus efectos sobre los procesos llevados a cabo por el Poder Judicial o sobre el funcionamiento de los órganos que lo integran. Como refiere el profesor JOSÉ ROMÁN DUQUE CORREDOR, el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena dictó la Resolución No. 001-2020, de fecha 20 de marzo de este año, y: “...dispuso, en el ámbito de la Administración de Justicia, la suspensión de los términos y plazos procesales, la inhabilitación de los días de despacho, con las solas excepciones de los procesos penales y de amparo constitucional, para lo cual indicó que los tribunales debían permanecer en guardia, así como la Sala Constitucional y la Sala Electoral, pero no las Salas Civil, Social y Político Administrativa. Igualmente, en Resolución No. 002-2020, de fecha 13 de abril de este año, el Tribunal Supremo de Justicia, aprobó en Sala Plena la prórroga por 30 días del plazo establecido en la Resolución No. 001-2020, que dispone que ningún tribunal despachará desde el lunes 13 de abril hasta el miércoles 13 de mayo de 2020. Y, en Resolución N° 003-2020 de fecha 13 de mayo de 2020 la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, prorrogó por otros 30 días continuos el plazo establecido en la Resolución 002-2020, dictada por la misma Sala en fecha 13 de abril de 2020.”¹²³⁸

La pandemia COVID-19 y las limitaciones derivadas de las medidas de aislamiento y confinamiento social tendentes a evitar o moderar la propagación del virus, potenciaron en forma exponencial el uso de los medios digitales de comunicación entre las personas y la transmisión e intercambio de información de diversa índole a través de formatos digitales como el correo electrónico, las videollamadas,

¹²³⁵ Artículo 9 del Decreto 4.160

¹²³⁶ Artículo 15 del Decreto 4.160

¹²³⁷ Véase al respecto: BREWER-CARÍAS, A.R. – ROMERO-MUCI, H (Coordinadores). *Estudios Jurídicos sobre la Pandemia COVID-19*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Editorial Jurídica Venezolana Internacional, Caracas, 2020 / FRAGA-PITTALUGA, L – TAGLIAFERRO DEL PERAL, A. “Implicaciones del COVID-19 sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias”. <https://fragapittaluga.com.ve>

¹²³⁸ DUQUE CORREDOR, J.R. “Breves Notas sobre las Garantías Judiciales en el Caso de Estado de Excepción de Alarma por la Pandemia del Covid-19 y el Tribunal Supremo de Justicia.” En: BREWER-CARÍAS, A.R. – ROMERO-MUCI, H (Coordinadores). *Estudios Jurídicos sobre la Pandemia COVID-19*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Editorial Jurídica Venezolana Internacional, Caracas, 2020.

las videoconferencias, las redes sociales y en general por todos los medios que permiten interacciones en el mundo virtual, es decir, con ausencia de contacto o presencia física de personas o intercambio físico de documentos (*lato sensu*).

El Derecho ha debido reaccionar con rapidez para regular este inusitado fenómeno, que en muchas ocasiones no encuentra las respuestas adecuadas en la legislación existente; pues lo que era la excepción, se ha convertido ahora en la regla, y el mundo avanza hacia una digitalización nunca vista de todos los aspectos de la vida cotidiana. La situación es compleja porque la mayor parte de las regulaciones legales, así como del pensamiento jurídico, continúa anclado a un mundo analógico propio de la era industrial, que se está desvaneciendo poco a poco.

A este respecto señala EMILIO URBINA MENDOZA, que: “Es prácticamente imposible en nuestros días, con la revolución tecnológica en estadios avanzados, que el algoritmo se encuentre ausente en cualquier aspecto de la vida humana (...) La sociedad transindustrial llega en 2020, en una innegable baliza aceleradora como es el COVID-19 (...) El miedo natural al contagio ante una enfermedad de la que poco se conoce y no se posee una vacuna definitiva, si bien a principios de marzo de 2020, paralizó a la sociedad global, ésta le ha hecho frente estableciendo nuevos protocolos económicos y de interacción. Uno de estos frentes es la potencia en los usos de algoritmos y la exponencial utilización de tecnologías en planos de virtualización.”¹²³⁹

Quienes se han ocupado desde hace mucho tiempo y con mayor profundidad al tema de los *tribunales virtuales* o de la *justicia digital*, predican que para el 2030 y tal vez mucho antes (sobre todo considerando el impacto catalizador de la Pandemia COVID-19) los tribunales habrán sido completamente transformados por tecnologías que aún no se han inventado siquiera.¹²⁴⁰ Los sistemas de telepresencia holográfica en 3D, la realidad aumentada (*augmented reallity* o *hybrid reallity*), la realidad virtual y más temprano que tarde la inteligencia artificial (AI por sus siglas en inglés), van a cambiar por completo la forma en que se llevan a cabo las audiencias, la presentación de escritos, los interrogatorios de testigos, la promoción, evacuación y valoración de las pruebas en el proceso, y la resolución misma de los casos.

¹²³⁹ URBINA MENDOZA, E.J. “El derecho público del algoritmo. Reflexiones sobre la transición de la modernidad jurídico/crítica lineal a la cuántica/fractal”. *Revista de Derecho Público*. No. 161-162, EJV, Caracas, 2020, pp. 16-31.

¹²⁴⁰ SUSSKIND, R. *Online courts and the future of justice*. OUP, Oxford, 2019, pp. 253 y ss.

CAPÍTULO SEGUNDO

DIGITALIZACIÓN JUDICIAL: LA SITUACIÓN EN EL DERECHO COMPARADO

1. *Brasil*

Brasil ya se había adelantado en el tiempo regulando detalladamente desde hace muchos años la digitalización de los procesos judiciales. Así, la Ley No. 11.419 del 19 de diciembre de 2006, dispone que el uso de medios electrónicos en la tramitación de procesos judiciales, la comunicación de actos y la transmisión de documentos procesales, queda permitida en los términos de dicha ley para los procesos civiles, penales y laborales, sin distinción, así como para los tribunales especiales, en cualquier grado de jurisdicción.

La Ley mencionada regula el envío de peticiones, recursos y la práctica de actos procesales en general por medios electrónicos, mediante firma electrónica, siendo obligatorio el registro previo en el Poder Judicial, según lo reglamenten los órganos respectivos. La acreditación ante el Poder Judicial se realiza mediante un procedimiento en el que se asegura la debida identificación del interesado, al cual se le asigna un registro y los medios de acceso al sistema, con el fin de preservar la confidencialidad, identificación y autenticidad de sus comunicaciones. Los actos procesales se consideran realizados por vía electrónica el día y hora de su sometimiento al Poder Judicial, y de ello queda un protocolo electrónico.

La referida Ley establece además: (i) que los órganos del Poder Judicial pueden desarrollar sistemas electrónicos para la tramitación de demandas a través de registros total o parcialmente digitales, preferentemente a través de la *world wide web* o de redes internas y externas; (ii) que todos los actos procesales del proceso electrónico serán firmados electrónicamente; (iii) que en el proceso electrónico, todas las citaciones, intimaciones y notificaciones, incluso del Fisco, se realizarán por vía electrónica; (iv) que las citaciones, intimaciones, notificaciones y remesas que permitan acceder al expediente completo del proceso correspondiente serán consideradas como una vista personal del interesado para todos los efectos legales; (v) que los órganos del Poder Judicial deben mantener a disposición de los interesados equipos de digitalización y acceso a la *world wide web* para la distribución de documentos legales; (vi) que los documentos producidos electrónicamente y agregados a procesos electrónicos con garantía de su origen y de la identidad de su firmante, en la forma establecida en esta ley, se consideran originales para todos los efectos legales; (vii) que los extractos y documentos digitales o digitalizados e in-

corporados a los registros por los órganos de Justicia y sus auxiliares, por el Ministerio Público y sus auxiliares, por los fiscales, por las autoridades policiales, por los departamentos públicos en general y por los abogados públicos y privados, tienen la misma fuerza de las pruebas originales, salvo que se demuestre su manipulación antes o durante el proceso de digitalización.

La Ley también se ocupa de regular el *expediente electrónico*, como repositorio esencial de todo lo ocurrido en el proceso. A tal fin se dispone que la conservación de los registros del proceso puede realizarse total o parcialmente por medios electrónicos y que estos registros deben estar protegidos mediante sistemas de seguridad de acceso y almacenados en un medio que garantice la conservación e integridad de los datos, prescindiendo de la formación de registros complementarios.

Con fundamento en la Ley 11.419 que venimos comentado, los jueces pueden ordenar que la exhibición y transmisión de datos y documentos necesarios para la instrucción del proceso se realice por vía electrónica, es decir, que las pruebas sean desahogadas en el proceso en forma virtual.

El antecedente brasilero es muy importante por su carácter precursor y visionario y por la detallada y muy pertinente regulación del proceso virtual, pues apunta de manera decidida y diáfana hacia una verdadera digitalización de todos los actos procesales.

2. España

Los juicios telemáticos y el expediente electrónico son ya una realidad en España con el Real Decreto-ley 16/2020¹²⁴¹, en cuyo artículo 19 se establece que durante la vigencia del estado de alarma y hasta tres meses después de su finalización, constituido el Juzgado o Tribunal en su sede, los actos de juicio, comparecencias, declaraciones y vistas y, en general, todos los actos procesales, se realizarán preferentemente mediante presencia telemática, siempre que los Juzgados, Tribunales y Fiscalías tengan a su disposición los medios técnicos necesarios para ello. Asimismo, se establece que las deliberaciones de los tribunales tendrán lugar en régimen de presencia telemática cuando se cuente con los medios técnicos necesarios para ello.

3. Inglaterra y Gales. Un proyecto inconcluso

El 25 de abril de 2014, se constituyó en Inglaterra y Gales, bajo los auspicios del Presidente del *Civil Justice Council and Master of the Rolls* Rt. Hon. LORD DYSON y la dirección del profesor RICHARD SUSSKIND, el *Online Dispute Resolution (ODR) Advisory Group of the Civil Justice Council*. En el informe de este Grupo de Asesores, publicado en 2015¹²⁴², se señala que la tecnología de la información se puede utilizar en apoyo del sistema judicial de dos formas bastante diferentes.

¹²⁴¹ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-4705>

¹²⁴² <https://www.judiciary.uk/wp-content/uploads/2015/02/Online-Dispute-Resolution-Final-Web-Version1.pdf>

La primera que involucra la aplicación de tecnología para mejorar lo que ya existe hoy. De esta forma, la tecnología de la información no cambia los procesos, sino que trata de hacerlos más eficientes. El segundo uso de la tecnología de la información en los tribunales es permitir la prestación de servicios de formas completamente nuevas, donde hay un cambio de paradigmas. El informe dice que cuando se maneja un conflicto mediante ODR, no se utiliza una sala de audiencias tradicional, sino que el proceso de resolución de una disputa se lleva a cabo total o principalmente a través de Internet. En otras palabras, los servicios de resolución de disputas están disponibles como un tipo de servicio en línea.

Para esto se ha pensado en segmentar la administración de justicia virtual en tres niveles, uno dedicado a proporcionar una evaluación de los casos en línea para ayudar a los usuarios a clasificar y categorizar su problema, conocer sus derechos y obligaciones y las alternativas de solución legal de las cuales disponen. El segundo nivel para suministrar asistencia a través de facilitadores, que no sean jueces, para resolver el conflicto sin llegar a la instauración de un proceso judicial, donde la Internet es usada para intercambiar escritos, documentos y declaraciones, dentro de un proceso de mediación y negociación. El tercer nivel proporciona un servicio de jueces en línea que son miembros a tiempo completo o a tiempo parcial del Poder judicial, quienes decidirán los casos dentro de un proceso estructurado donde hay alegatos y pruebas, al igual que en un proceso judicial ordinario, pero sin presencia física requerida para el cumplimiento de los diferentes actos procesales.

No tenemos noticia de que este proyecto, de indudable interés, se haya puesto en práctica definitivamente.

CAPÍTULO TERCERO

DIGITALIZACIÓN JUDICIAL: ESTADO DE LA CUESTIÓN EN VENEZUELA¹²⁴³

Venezuela no es, para nuestro infortunio, un país preparado para la virtualización de los procesos judiciales, porque a pesar de haber sido una potencia eléctrica en Latinoamérica, veinte años de desastrosos, corrupción pública y privada y falta de inversión, nos han dejado sin un servicio confiable de generación, distribución y suministro de electricidad. Algo similar puede predicarse con respecto a las telecomunicaciones y el servicio de internet, cuya inestabilidad y exasperante lentitud es comparable a la de los países más atrasados y paupérrimos del mundo.

No obstante, la Pandemia COVID-19 ha impulsado la adopción de algunas regulaciones “novedosas”, aunque de dudosa constitucionalidad, que vale la pena comentar.

1. *La Resolución de la SCC del TSJ No. 03-2020 del 28 de julio de 2020*

La Sala de Casación Civil (SCC) del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), invocando las atribuciones que le concede el artículo 267 de la Constitución¹²⁴⁴, en con-

¹²⁴³ Para un panorama más detallado del asunto: ANGRISANO SILVA, H. “Los tribunales virtuales. El procedimiento y los nuevos paradigmas de la justicia.” *Derecho Probatorio. IX Jornada Anibal Dominici Homenaje al Dr. Salvador Yannuzzi*. UCAB-ABC Ediciones-Asociación Civil Juan Manuel Cajigal, Caracas, 2020. / BADELL MADRID, A. “El régimen probatorio a la luz del procedimiento electrónico creado por la Sala de Casación Civil. *Derecho Probatorio. IX Jornada Anibal Dominici Homenaje al Dr. Salvador Yannuzzi*. UCAB-ABC Ediciones-Asociación Civil Juan Manuel Cajigal, Caracas, 2020.

¹²⁴⁴ Artículo 267. “Corresponde al Tribunal Supremo de Justicia la dirección, el gobierno y la administración del Poder Judicial, la inspección y vigilancia de los tribunales de la República y de las Defensorías Públicas. Igualmente, le corresponde la elaboración y ejecución de su propio presupuesto y del presupuesto del Poder Judicial. La jurisdicción disciplinaria judicial estará a cargo de los tribunales disciplinarios que determine la ley. El régimen disciplinario de los magistrados o magistradas y jueces o juezas estará fundamentado en el Código de Ética del Juez Venezolano o Jueza Venezolana, que dictará la Asamblea Nacional. El procedimiento disciplinario será público, oral y breve, conforme al debido proceso, en los términos y condiciones que establezca la ley. Para

cordancia con las previstas en la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia¹²⁴⁵, dictó la Resolución 03-2020 del 28 de julio de 2020, mediante la cual establece como plan piloto en la jurisdicción civil en los estados Aragua, Anzoátegui y Nueva Esparta, el llamado “Despacho Virtual”.

Entre otras razones, la SCC del TSJ expresa como fundamento de su decisión, el Estado de Alarma decretado por el Gobierno Nacional con ocasión de la Pandemia COVID19, la Resolución dictada por la Sala Plena del TSJ No. 2020-0001, en la cual se estableció que ningún Tribunal despacharía desde el lunes 16 de marzo hasta el lunes 13 de abril de 2020, ambas fechas inclusive, período durante el cual permanecieron en suspenso las causas y no corrieron los lapsos procesales, salvo las actuaciones urgentes, previa habilitación, para el aseguramiento de los derechos de alguna de las partes; las resoluciones posteriores mediante las cuales se prorrogó el lapso de suspensión de las causas, lapsos procesales y demás medidas adoptadas inicialmente (*Vid.* Resoluciones Nos. 2020-0002 del 13 de abril de 2020; 2020-0003 del 13 de mayo de 2020; 2020-0004 del 17 de junio de 2020; y 2020-0005 del 14 de julio de 2020); y la implantación del sistema digital, para nuevas causas, diseñado por la SCC del TSJ con el apoyo de la inteligencia artificial, donde cada estado cuenta con una página web para la publicación de su actividad jurisdiccional y de correos electrónicos.

El Despacho virtual, que funciona en los estados designados y de lunes a viernes en el horario comprendido de 8:30 a. m. a 2:00 p. m., permite que en las causas nuevas, el accionante pueda enviar por correo electrónico la solicitud o demanda junto con los instrumentos (anexos), de forma digitalizada en formato PDF¹²⁴⁶, a la dirección de correo electrónico oficial del Tribunal distribuidor de Municipio ordinario y ejecutor de medidas; o de Primera Instancia, según corresponda.

La Resolución señala que la pretensión procesal enviada como mensaje de datos, debe contener, además de los requisitos de toda demanda, la indicación de dos (02) números telefónicos del demandante y su apoderado (al menos uno (1) con la red social WhatsApp® u otro que indique el demandante), dirección de correo electrónico, así como números telefónicos y dirección de correo electrónico de la parte accionada, a los fines del llamamiento de ley.

La distribución de las causas se realiza diariamente, por orden correlativo de recepción de solicitudes y demandas, y una vez efectuado el sorteo respectivo, el tribunal distribuidor reenvía vía correo electrónico las solicitudes y/o demandas a los distintos Tribunales asignados (lo cual debe constar en el Libro Digital de causas).

el ejercicio de estas atribuciones, el Tribunal Supremo en pleno creará una Dirección Ejecutiva de la Magistratura, con sus oficinas regionales.”

¹²⁴⁵ G.O. No. 5.991 Extraordinaria del 29 de julio de 2010.

¹²⁴⁶ Siglas en inglés de *portable document format*, un popular software que permite compartir documentos sin posibilidad de modificación de su texto y con otras características que incrementan su integridad, tales como el uso de cifrados y claves, firmas digitales, etc.

El Tribunal (de Municipio o Primera Instancia) al que le correspondió la causa, debe proceder a asignar número de expediente de su correlativo, registrar la causa en los Libros y realizar minuta en el Diario Digital, remitiendo vía correo electrónico al peticionante, acuse de recibo y notificando de forma expresa día y hora de la oportunidad en la cual se llevará a cabo la consignación de los originales de los instrumentos enviados vía digital, haciéndoles saber las necesarias medidas de bioseguridad.

Una vez que los documentos digitales enviados sean confrontados con los originales consignados en la Unidad Receptora de Documentos, los cuales formarán parte del expediente en físico, procederá el Tribunal a dictar, de ser el caso, dentro de los tres (3) días de despacho siguientes, auto de admisión, remitiendo vía correo electrónico el auto de admisión y la boleta de citación a la parte accionada a la dirección de correo electrónica aportada en la demanda, junto con el escrito libelar debidamente certificado por el Tribunal.

El auto de admisión de la demanda, así como la boleta de citación, debe ser elaborado en un formato único, respetando la ubicación de los sellos, nombres y firma del juez, la nomenclatura del Tribunal, e incluir la indicación de la dirección de correo electrónico del Juzgado donde se remitirán las actuaciones subsiguientes.

Cada juzgado debe remitir vía correo electrónico, al culminar las horas de despacho, las actuaciones diarias reflejadas en el Libro Diario Digital, a la Rectoría Civil correspondiente, para que esta a su vez las remita a la Sala de Casación Civil del Tribunal Supremo de Justicia, a los fines de su publicación en el portal web.

Dentro de la oportunidad legal correspondiente conforme al procedimiento ordinario, la parte demandada debe, dentro del horario establecido, enviar vía correo electrónico la oposición de cuestiones previas, la contestación de la demanda o la reconvencción, junto con sus anexos (poder, pruebas, etc.), todo en formato digital PDF, a la dirección de correo electrónico oficial del tribunal de la causa. Los escritos respectivos deben contener la indicación de los números telefónicos, así como las direcciones de correo electrónico de la parte y de su abogado, a los fines de las notificaciones subsiguientes en la causa.

Por su parte, el tribunal de la causa va a enviar al demandado, vía correo electrónico, el acuse de recibo correspondiente y le va a notificar el día y hora en la cual se llevará a cabo la consignación de los originales de los instrumentos enviados vía digital.

En la oportunidad procesal correspondiente, ambas partes pueden enviar vía correo electrónico sus escritos de promoción de pruebas, procediendo el tribunal a dar acuse de recibo a cada remitente. Cada parte podrá descargar el escrito de su contraparte a los fines de controlar los medios de pruebas promovidos.

La Resolución señala que los medios de prueba tales como inspección judicial, los testigos, las posiciones juradas, el cotejo, y la experticia, entre otros, se evacuarán en la oportunidad fijada por el tribunal garantizando los protocolos de seguridad sanitaria, usando los medios tecnológicos que permitan proteger la salud, así como

la veracidad, autenticidad y legalidad del medio de prueba. De cada actuación el Tribunal debe dar acuse de recibo. El promovente de pruebas documentales debe consignar los originales en la oportunidad fijada, por ante la Unidad Receptora de Documentos respectiva, para constatar los mismos, siguiendo los protocolos de seguridad sanitaria.

La regulación refleja que no se trata en realidad de una digitalización completa del proceso, porque siempre será necesaria la presentación de los documentos en formato *físico*, su confrontación con los que han sido enviados digitalmente y la existencia de un expediente *físico*. Además, en el caso de algunos medios de prueba fundamentales, no se acude al uso de las tecnologías digitales, sino que se sigue requiriendo la *presencia física* de los testigos, los expertos y la práctica presencial de las inspecciones judiciales.

Sobre esta regulación el profesor Dr. ROMÁN JOSÉ DUQUE CORREDOR¹²⁴⁷, ha hecho muy importantes comentarios, que podríamos resumir en sus líneas fundamentales como sigue:

- i) Que el Despacho Virtual, aunque se refiera a algunos aspectos procesales, no constituye un proceso virtual y solo es parcialmente un expediente electrónico judicial. En otras palabras, indica, el Despacho Virtual no es propiamente una Mesa de Partes Electrónica Judicial que permite la presentación directa y real de un documento a los órganos jurisdiccionales para cuyo registro y admisión no se requiere de confrontación alguna.
- ii) El Despacho Virtual no ha sido concebido para causas urgentes ni para asuntos pendientes, sino únicamente para causas nuevas, lo que en la situación actual de restricciones de todo tipo impuestas a partir del Estado de Alarma restringe el acceso a la justicia respecto de las causas pendientes.
- iii) No se exige que los escritos o documentos sean firmados digitalmente, conforme a las disposiciones de la Ley sobre Mensaje de Datos y Firmas Electrónicas, para garantizar la veracidad y la autoría de la información presentada electrónicamente, puesto que la certificación de este requisito aún no se ha desarrollado amplia y debidamente en Venezuela.
- iv) Que el uso del teléfono como mecanismo de citación o notificación no garantiza la efectividad de estas porque no en todas partes existen áreas con células que permiten la telefonía móvil o celular y no todos pueden usar telefonía WhatsApp, con aplicación de chat para teléfonos móviles de última generación. Se trataría pues de notificaciones defectuosas.
- v) Que la Resolución debió contemplar las reglas relativas a la validez, eficacia jurídica y probatoria de los documentos y actos objeto del trámite del

¹²⁴⁷ DUQUE CORREDOR, R. “Despacho Virtual Judicial Civil en Venezuela”. 17 de agosto de 2020, en <https://bloqueconstitucional.com/despacho-virtual-judicial-civil-venezuela/>

Despacho Virtual cuando cumplan con sus requisitos formales, aplicando analógicamente las disposiciones de la Ley sobre Mensaje de Datos y Firmas Electrónicas, estableciendo que los escritos del Despacho Virtual tienen la eficacia probatoria que la ley otorga a los documentos escritos.

2. *Algunos precedentes jurisprudenciales de interés*

Mediante sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, No. 0090 de fecha 25 de abril de 2019, se previó la posibilidad de la *notificación telefónica* de la sentencia de amparo constitucional, con fundamento en el artículo 91.3 de la Ley Orgánica de Tribunal Supremo de Justicia¹²⁴⁸, conforme al cual las notificaciones de las partes, interesados o interesadas deberán ser practicadas en principio de forma personal entregándola con acuse de recibo que sea firmado por los destinatarios o destinatarias o por su representante legal, admitiéndose también las notificaciones practicadas mediante boleta que sea enviada a través de sistemas de comunicación telegráficos, facsimilares, electrónicos y similares, en cuyo caso el Secretario o Secretaria dejará constancia en el expediente de haberla practicado.

Otro precedente interesante lo constituye sin duda la sentencia de la Sala Casación Civil del Tribunal Supremo de Justicia No. RC. 000125/2020 de fecha 27 de agosto de 2020 (caso: *Manuel Fernández Da Silva vs. Iris Teresa Dugarte Senges*), en la cual se estableció la posibilidad de formalizar el recurso de casación en forma digital, mediante el uso del correo electrónico. La referida decisión señala: “*Que la formalización del recurso extraordinario de casación, puede ser presentada de forma digital mediante la implementación de correo electrónico, en el cual el formalizante remitirá al correo electrónico institucional de la Secretaría de esta Sala, – *secretaria.salacivil@tsj.gob.ve*– la formalización del recurso extraordinario de casación, en formato “PDF”, con una diligencia anexa en el mismo formato, explicativa de la cualidad con que obra en el caso y sus pormenores, comprometiéndose a consignar el mismo escrito que envió en formato “PDF” en forma original ante la Secretaria de esta Sala, en la primera oportunidad que pueda trasladarse a la sede de este Máximo Tribunal del país, y dicho escrito original deberá ser igual al enviado mediante el correo electrónico, para que sea agregado al expediente y Sala pueda entrar a conocer del caso...*”.

¹²⁴⁸ G.O. No. 39.522 del 1 de octubre de 2010

CAPÍTULO CUARTO

¿ES POSIBLE EL PROCESO TRIBUTARIO VIRTUAL?

En la jurisdicción especial tributaria no existe una regulación similar a la Resolución de la SCC del TSJ No. 03-2020 del 28 de julio de 2020. Tampoco se han dictado, hasta donde nuestro conocimiento alcanza, decisiones como la de la Sala Constitucional y la de la Sala de Casación Civil, que fueron comentadas.

Sin embargo, nada se opondría en principio a que una regulación similar a la que está en fase de prueba en la jurisdicción civil en los estados Aragua, Anzoátegui y Nueva Esparta, pudiese implantarse en el ámbito de la justicia tributaria, bien en el área metropolitana de Caracas o en algunas regiones del país; pero, claro está, esta regulación debe proceder de una ley formal, emanada de la Asamblea Nacional, en atención a lo dispuesto en el artículo 156.32 de la Constitución; inspirada, eso sí, en los principios consagrados en el artículo 257 de la Carta Fundamental, de acuerdo con el cual el proceso constituye un instrumento fundamental para la realización de la justicia y las leyes procesales deben establecer la simplificación, uniformidad y eficacia de los trámites, sin sacrificar la justicia por la omisión de formalidades no esenciales.

En la medida en que el proceso pueda ser estructurado y sustanciado haciendo uso de recursos provistos por la tecnología, como lo son los medios digitales de comunicación y transmisión de datos de diversa índole, en esa misma medida es posible la instauración de procesos virtuales. El proceso contencioso tributario es ideal para la digitalización pues se trata de un juicio fundamentalmente escrito donde la oralidad prácticamente no existe y donde la mayoría de las actuaciones y el acervo probatorio consta por escrito, de modo que la desmaterialización de todo ese bagaje documental es perfectamente posible, sin perturbar el normal desarrollo del proceso.

1. *Base constitucional y legal para la digitalización del proceso*

La innovación y el uso de la ciencia y la tecnología son considerados como instrumentos fundamentales para el desarrollo económico y social del país, y además se trata de una materia que se considera de interés público, tal como lo proclama con toda claridad el artículo 110 de la Constitución.¹²⁴⁹

¹²⁴⁹ G.O. No. 5.908 Extraordinario del 19 de febrero de 2009

Además, el proceso, como lo conocemos, no es un fin en sí mismo, sino un *instrumento* para la realización de la justicia (*ex* artículo 257 constitucional) a través de la tutela efectiva de los derechos (*ex* artículo 26 constitucional), y nada se opone a que estos fines superiores sean alcanzados mediante un *proceso virtual*, que prescinde en la mayor medida posible de los elementos materiales o físicos y de las actuaciones presenciales a las que estamos habituados en la sustanciación de los juicios.

Por su parte, varias leyes vigentes postulan la necesidad de introducir las tecnologías de la información en la ejecución de las competencias y de las distintas actividades de los entes que integran el Poder Público en *todas sus ramas*. Ese es el caso, por ejemplo, el artículo 28 de la Ley del Sistema de Justicia (LSJ)¹²⁵⁰, el cual señala que el Sistema de Justicia y todos los órganos que lo integran deben crear, mantener y actualizar un portal electrónico que contendrá, entre otras, la información contemplada en dicha norma, así como un mecanismo de comunicación electrónica disponible para todas las personas.

Lo propio ocurre en el ámbito de la actividad administrativa, donde la Ley Orgánica de la Administración Pública (LOAP)¹²⁵¹ dispone que ésta desarrollará su actividad y se organizará de manera que las personas puedan resolver sus asuntos, ser auxiliadas en la redacción formal de documentos administrativos y recibir información de su interés por cualquier medio escrito, oral, telefónico, *electrónico* e *informático* (artículo 6.1); que los funcionarios de la Administración Pública tienen la obligación de recibir y atender, sin excepción, las peticiones o solicitudes que les formulen las personas, por cualquier medio escrito, oral, telefónico, *electrónico* o *informático* (artículo 9); que los órganos y entes de la Administración Pública deberán utilizar las tecnologías que desarrolle la ciencia, tales como los medios *electrónicos* o *informáticos* y *telemáticos*, para su organización, funcionamiento y relación con las personas (artículo 11); que los órganos y entes de la Administración Pública podrán incorporar tecnologías y emplear cualquier medio *electrónico*, *informático*, *óptico* o *telemático* para el cumplimiento de sus fines y que los documentos reproducidos por los citados medios gozan de la misma validez y eficacia del documento original, siempre que se cumplan los requisitos exigidos por ley y se garantice la autenticidad, integridad e inalterabilidad de la información (artículo 151); y que los registros que la Administración Pública establezca para la recepción de escritos y comunicaciones de los particulares o de órganos o entes, deben instalarse en un *soporte informático* (artículo 164).

Por su parte, la Ley de Infogobierno (LINFOG)¹²⁵² establece los principios, bases y lineamientos que rigen el uso de las tecnologías de información *por todos los órganos que ejercen el Poder Público y el Poder Popular en todas las ramas y los niveles político-territoriales* (artículos 1 y 2). Esta Ley ratifica que el uso de las

¹²⁵⁰ G.O. No. 39.276 del 1 de octubre de 2009

¹²⁵¹ G.O. No. 5.890 Extraordinario del 31 de julio de 2008

¹²⁵² G.O. No. 40.274 del 17 de octubre de 2013

tecnologías de información, en especial las tecnologías de información libres, como instrumento para garantizar la efectividad, transparencia, eficacia y eficiencia de la gestión pública y la participación de la ciudadanía en los asuntos públicos, es materia de interés público y estratégico (artículo 4), y no es una *opción*, sino una *obligación* que debe ser acatada por la totalidad de los órganos del Poder Público y el Poder Popular (artículo 6).

Son de particular interés para el asunto del que tratamos los derechos que esta Ley consagra en favor de los ciudadanos, entre los cuales destacan, para nuestros fines: (i) dirigir peticiones de cualquier tipo haciendo uso de las *tecnologías de información*, quedando el Poder Público y el Poder Popular obligados a responder y resolver las mismas de igual forma que si se hubiesen realizado por los medios tradicionales, en los términos establecidos en la Constitución y la Ley; (ii) recibir notificaciones por medios *electrónicos* en los términos y condiciones establecidos en la ley que rige la materia de mensajes de datos y las normas especiales que la regulan; (iii) acceder a la información pública a través de medios *electrónicos*, con igual grado de confiabilidad y seguridad que la proporcionada por los medios tradicionales; (iv) acceder *electrónicamente* a los expedientes que se tramiten en el estado en que éstos se encuentren, así como conocer y presentar los documentos *electrónicos* emanados de los órganos y entes del Poder Público y el Poder Popular, haciendo uso de las tecnologías de información; (v) utilizar y presentar ante el Poder Público y demás personas naturales y jurídicas, los documentos *electrónicos* emitidos por éste, en las mismas condiciones que los producidos por cualquier otro medio, de conformidad con la presente Ley y la normativa aplicable; y (vi) obtener copias de los documentos *electrónicos* que formen parte de procedimientos en los cuales se tenga la condición de interesado o interesada (artículo 8).

La Ley del Registro Público y del Notariado (LRPN)¹²⁵³ postula la utilización de medios *electrónicos* para cumplimiento de las funciones registrales y notariales, y de las formalidades y solemnidades de los actos o negocios jurídicos (artículo 2); indica que el proceso registral y notarial puede ser llevado a cabo íntegramente a partir de un documento *electrónico* (artículo 24); reconoce validez y eficacia probatoria a la firma *electrónica* de los registradores y notarios (artículo 25); faculta a los Notarios Públicos para dar fe pública de los hechos o actos jurídicos ocurridos en su presencia física o a través de medios *electrónicos* (artículo 68) y les da facultad a para dar fe pública de todos los actos, hechos y declaraciones relacionadas con transacciones que ocurran en medios *electrónicos* y para autenticar firmas *electrónicas* (artículo 75.13 y 75.15).

Desde luego son de especial importancia las disposiciones de la Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas (LMDFE)¹²⁵⁴ en la cual se otorga y reconoce eficacia y valor jurídico a la Firma Electrónica, al Mensaje de Datos y a toda infor-

¹²⁵³ G.O. No. 6.156 del 19 de noviembre de 2014.

¹²⁵⁴ G.O. No. 37.148 del 28 de febrero de 2001.

mación inteligible en formato electrónico, independientemente de su soporte material, atribuible a personas naturales o jurídicas, públicas o privadas.^{1255 1256}

Finalmente, en el ámbito tributario el artículo 132 del Código Orgánico Tributario dispone que los documentos que emita la Administración Tributaria en cumplimiento de las facultades previstas en el Código o en otras leyes y disposiciones de carácter tributario, pueden ser elaborados mediante sistemas informáticos y se reputan legítimos y válidos, salvo prueba en contrario; señalando además que las copias o reproducciones de documentos, obtenidas por los sistemas informáticos que posea la Administración Tributaria, tienen el mismo valor probatorio que los originales, sin necesidad de cotejo con éstos, en tanto no sean objetadas por el in-

¹²⁵⁵ En general sobre los documentos electrónicos y los mensajes de datos como prueba, consúltense: VILORIA-MÉNDEZ, M. “Los Mensajes de Datos y la prueba de los negocios, actos y hechos con relevancia jurídica soportados en formatos electrónicos.” *Revista de Derecho Informático*. No. 36, edición julio de 2001 (www. alfa-redi.org) y “Los mensajes de datos: Su valoración y eficacia probatoria y las formas procesales para su promoción y evacuación en juicio.” *Tesis para la Especialización en Derecho Procesal de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Centro de Estudios de Postgrado, Universidad Central de Venezuela*. Caracas, Abril, 2006 / RONDÓN, A. “El documento electrónico en el Derecho Procesal Tributario”. Referencia jurisprudencial. *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2007, No. 113. / MELILLI SILVA, M. “El documento público electrónico.” *Derecho Probatorio. IX Jornada Anibal Dominici Homenaje al Dr. Salvador Yannuzzi*. UCAB-ABC Ediciones-Asociación Civil Juan Manuel Cajigal, Caracas, 2020.

¹²⁵⁶ En cuanto al ámbito amplio de aplicación de esta Ley, se ha dicho que: “El artículo 1 de la LMD Y FE le concede un reconocimiento a la validez jurídica de los mensajes de datos, o a cualquier otra información que sea inteligible en formato electrónico, y a la firma electrónica, regulando también, lo relativo a los proveedores de servicios y a los certificados electrónicos. Esta validez no solamente se limita al área mercantil como lo hace la Ley Modelo CNUDMI, que pareciera establecer la equivalencia funcional del mensaje de datos únicamente con respecto al instrumento privado en materias de índole mercantil, algunas de las cuales pudieran ser consideradas civiles, según el ordenamiento jurídico del que se trate, y con la posibilidad de que cada Estado haga las reservas que estime convenientes, sino que en principio es aplicable a cualquier materia, sin distinguir si el mensaje de datos o la firma electrónica proviene de personas naturales o jurídicas, públicas o privadas. Esta afirmación no solamente se fundamenta en el artículo antes citado, sino también en la primera parte del artículo 6 *ejusdem* en el que expresamente se reconoce que los actos o negocios jurídicos en los que la ley exija el cumplimiento de solemnidades o formalidades, éstas podrán realizarse utilizando para ella los mecanismos descritos en la ley. Asimismo, el artículo 3 *ejusdem*, ratifica esta amplitud cuando señala que el Estado adoptará las medidas que fueren necesarias para que los organismos públicos puedan desarrollar sus funciones, utilizando los mecanismos descritos en este Decreto-Ley (negritas nuestras).” VISO, M.D.L. “Reflexiones sobre la Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas Venezolana (LMD y FE)”. *Estudios de Derecho Civil. Libro Homenaje a José Luis Aguilar Gorrondona*. Fernando Parra Aranguren Editor. Tribunal Supremo de Justicia. Caracas, 2002, Colección Libros Homenaje No. 5, V. II, p. 900.

teresado. Numerosas disposiciones del Código Orgánico Tributario sirven de base para los intercambios digitales de información entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos de la imposición (*Vid.* Artículos 34, 101.12, 135, 137.9, 138, 148, 151.2 y 151.3, 172.3, 193.7, 201.11, 212.7, 217, parágrafo primero, 220.5 y 223.4, todos del Código Orgánico Tributario).

2. Aspectos específicos de la digitalización del proceso tributario

En el contexto descrito en el epígrafe precedente, es legalmente posible que la acción contencioso-tributaria se interponga a través de un mensaje de datos, tal como lo define la LMDFE en su artículo 2, es decir, como: “toda información inteligible en formato electrónico o similar que pueda ser almacenada o intercambiada por cualquier medio”, siempre y cuando se establezca una regulación previa al respecto, como se ha hecho en el caso de los juicios civiles.

En concreto podría utilizarse como origen del mensaje de datos la dirección de correo electrónico señalada por el accionante ante el tribunal, bien en la oportunidad de presentar la acción contencioso-tributaria o mediante diligencia en una oportunidad posterior. El mensaje de datos debería enviarse a la dirección de correo electrónico establecida por el tribunal para intercambiar información con las partes y, desde luego, debería copiarse a la dirección de correo electrónico establecida por la parte contraria, que tratándose de un proceso contencioso tributario será, de ordinario, una administración tributaria.

La LMDFE dedica un capítulo completo (artículos 9 al 15) a regular los aspectos relacionados con la emisión y recepción de los mensajes de datos, que se aplican a falta de un acuerdo entre las partes sobre el asunto. Tratándose de las reglas que disciplinan la sustanciación de un proceso judicial, debe existir una regulación legal expresa sobre el *proceso virtual tributario*, pero esta regulación no debería apartarse sino seguir de cerca tanto las normas de la LMDFE como de la LINFOG.

El mensaje de datos debe mantener su *integridad* y para que esa integridad sea satisfecha -y esto aplica para la totalidad de los actos que se realicen en forma digital dentro del proceso- es preciso que se cumplan las condiciones establecidas en los artículos 7 y 8 de la LMDFE, es decir: (i) que la información contenida en el mensaje de datos esté disponible; y (ii) que la información se mantenga íntegra, es decir, inalterable desde que se originó.¹²⁵⁷ Es importante acotar además, que de acuerdo con el artículo 23 de la LINFOG, en las actuaciones electrónicas que realicen el Poder Público y el Poder Popular se debe garantizar la integridad, confidencialidad, autenticidad y disponibilidad de la información, documentos y comunicaciones electrónicas, en cumplimiento a las normas y medidas que dicte el órgano con competencia en materia de seguridad de la información.

¹²⁵⁷ Para estos fines existen diversas opciones de software que garantizan la integridad del mensaje de datos, como es el caso de los archivos PDF.

Por otra parte, como de acuerdo con el artículo 25 del Código de Procedimiento Civil, los actos del tribunal y de las partes deben realizarse por escrito, ese requisito se entiende cumplido con respecto al mensaje de datos, conforme al artículo 8 de la LMDFE, cuando: (i) la información que contenga pueda ser consultada posteriormente; (ii) se conserve el formato en que se generó, archivó o recibió o en algún formato que sea demostrable que reproduce con exactitud la información generada o recibida; y (iii) se conserve todo dato que permita determinar el origen y el destino del mensaje de datos, la fecha y la hora en que fue enviado o recibido.

Todos los escritos y actuaciones de las partes, las pruebas, los autos y demás decisiones del tribunal, deben reposar en el *expediente electrónico* creado con fundamento en los artículos 8.5 y 11 de la LINFOG. Es conveniente que el acuse de recibo en este caso y en todos aquellos supuestos donde sea necesario otorgarlo en la sustanciación del proceso virtual, cumpla con las formalidades establecidas en los artículos 13 y 14 de la LMDFE.

Una *firma electrónica* debe ser creada y registrada en el tribunal de la causa, porque ella es la que permite atribuir la autoría del mensaje de datos a determinada persona, según la definición contenida en el artículo 2 de la LMDFE. La *firma electrónica* puede tener distintos grados de certidumbre y confianza y debe ser diferenciada, además, de la *firma digital* y de la *firma digitalizada*. Según el Reglamento (UE) No. 910/2014, dictado por el Parlamento Europeo el 23 de julio de 2014, relativo a la IDENTIFICACIÓN ELECTRÓNICA Y LOS SERVICIOS DE CONFIANZA PARA LAS TRANSACCIONES ELECTRÓNICAS EN EL MERCADO INTERIOR, por la que se deroga la Directiva 1999/93/CE, se entiende por *firma electrónica*, los datos en formato electrónico anejos a otros datos electrónicos o asociados de manera lógica con ellos que utiliza el firmante para firmar. Ésta se diferencia de la *firma electrónica avanzada*, que es la firma electrónica que cumple los requisitos contemplados en el artículo 26 del Reglamento, es decir: (i) que está vinculada al firmante de manera única; (ii) que permite la identificación del firmante; (iii) que ha sido creada utilizando datos de creación de la firma electrónica que el firmante puede utilizar, con un alto nivel de confianza, bajo su control exclusivo, y (iv) que está vinculada con los datos firmados por la misma de modo tal que cualquier modificación ulterior de los mismos sea detectable. Las dos anteriores se diferencian de la *firma electrónica cualificada*, que es una firma electrónica avanzada que se crea mediante un dispositivo cualificado de creación de firmas electrónicas y que se basa en un certificado cualificado de firma electrónica.

Aunque todas las firmas digitales son electrónicas, pero no todas las firmas electrónicas son digitales. La *firma digital* es una implementación técnica específica de algunas firmas electrónicas mediante la aplicación de algoritmos criptográficos. Por tanto, se refieren a la tecnología de cifrado en la que se basan algunas firmas electrónicas como la avanzada.¹²⁵⁸

¹²⁵⁸ <https://blog.signaturit.com/es/firma-electronica-versus-firma-digital-que-se-diferencian>

La *firma digital* también debe diferenciarse de la *firma digitalizada*, pues esta última es simplemente una imagen de la firma autógrafa tomada de un documento físico y contenida en un soporte digital, por lo que pudiera asimilarse a una *firma electrónica simple*.

La LMDFE pareciera contemplar los tres tipos de firma. En el artículo 17 regula la *firma simple*¹²⁵⁹, la *firma electrónica avanzada* está prevista en el artículo 16 y la *firma electrónica certificada* en el artículo 18. Para los efectos del proceso, la firma electrónica apropiada para atribuir las actuaciones procesales a cada una de las partes, al tribunal y a los auxiliares de justicia, debería ser o bien la *firma electrónica avanzada* o bien la *firma electrónica certificada*.

La *firma electrónica avanzada* requiere, conforme al artículo 16 de la LMDFE: (i) garantizar que los datos utilizados para su generación puedan producirse sólo una vez, y asegurar, razonablemente, su confidencialidad; (ii) ofrecer seguridad suficiente de que no pueda ser falsificada con la tecnología existente en cada momento; (iii) no alterar la integridad del Mensaje de Datos. Por su parte la *firma electrónica certificada*, de acuerdo con el artículo 18 de la LMDFE, es la certificada por un proveedor de servicios de certificación.

La regulación especial que se establezca al efecto puede contener reglas especiales para verificar la emisión y el momento de la misma; para determinar la recepción y el acuse de recibo; y para determinar el lugar de la emisión y de la recepción, pero lo ideal es que esa regulación se remita a la LMDFE y a la LINFOG, en todos aquellos aspectos desarrollados por éstas que pueden ser útiles para la adecuada sustanciación del proceso virtual. En todo caso, gran parte del bagaje documental del proceso podría utilizar una firma electrónica simple, apoyándose para ello en cualquiera de las herramientas disponibles a tal fin.¹²⁶⁰

En cuanto al acceso al expediente electrónico, así como el intercambio digital de actuaciones, escritos, diligencias, pruebas, autos, decisiones, entre otros, existen también herramientas tecnológicas que facilitan la digitalización del juicio.¹²⁶¹

En el caso de aquellos actos procesales que requieren la presencia de las partes, auxiliares de justicia, el juez y el secretario, esta presencia puede sustituirse valiéndose para ello de las plataformas de videoconferencias que permiten poner en co-

¹²⁵⁹ Artículo 17. “La Firma Electrónica que no cumpla con los requisitos señalados en el artículo anterior no tendrá los efectos jurídicos que se le atribuyen en el presente Capítulo, sin embargo, podrá constituir un elemento de convicción valorable conforme a las reglas de la sana crítica.”

¹²⁶⁰ Como por ejemplo: DocuSign®, PDFelement®, HelloSign®, CoSign®, SigningHub®, entre otros.

¹²⁶¹ Como por ejemplo, en el caso de la transferencia de documentos WeTransfer®, Transfernow®, TransferXL®, MailDrop®, entre otros; y en el supuesto de acceso conjunto a información relevante: Microsoft SharePoint®, Google One®, Dropbox®, OneDrive®, Mega®, Amazon Drive®, entre otros.

municación a varias personas al mismo tiempo, con transmisión de imágenes y sonido en vivo, donde incluso pueden compartirse pantallas que muestren documentos escaneados o archivos digitales cuya consulta sea necesaria durante la tramitación del acto respectivo. Además, todas estas plataformas ofrecen la posibilidad de grabar las sesiones, con lo cual queda un registro audiovisual de todo lo ocurrido durante los actos procesales respectivos.¹²⁶²

Existen pues numerosas disposiciones que fundamentan justifican y permiten la utilización de las tecnologías de la información en el inicio, sustanciación y conclusión de los procesos contencioso tributarios, bien para hacer más eficientes los procedimientos actuales donde es requerida la presencia física del juez, los auxiliares de justicia y las partes, o bien para diseñar procedimientos virtuales en los que esta presencia física sea absolutamente excepcional.

La digitalización de los procesos judiciales es una realidad que terminará por imponerse y que ha sido potenciada por la Pandemia COVID-19. El Derecho no puede continuar anclado al mundo físico y analógico, pues corre el riesgo de convertirse en un conjunto de reglas rígidas y completamente inútiles que serán suplantadas por la fuerza de las circunstancias, por nuevas prácticas *praeter* o *contra legem*, lo que desde luego traerá caos, anarquía e innumerables desafueros.

Los vertiginosos cambios impuestos por la era digital están fulminando los paradigmas fundamentales de nuestra disciplina y esos paradigmas deben ser sustituidos prontamente por otros que nos permitan superar este nuevo umbral que transita la especie humana hacia un mundo hasta ahora desconocido; un mundo que, como afirma con acierto YUVAL NOAH HARARI, nos lleva de la primera revolución cognitiva ocurrida hace 70.000 años y a partir de la cual se creó una *realidad intersubjetiva*, hacia la segunda revolución cognitiva donde la *inteligencia artificial*, el *algoritmo* y los *datos* son predominantes.

Lo único *constante*, dice HARARI, es el *cambio*¹²⁶³, y nosotros estamos llamados a mantener el control y no a ser *controlados*. Las leyes procesales deben cambiar para dar cabida, de manera franca y abierta, pero segura y confiable, al mundo digital y a sus innumerables beneficios en la búsqueda de una justicia expedita y eficaz.

Siempre existirán riesgos, errores y algunos resultados imperfectos, pero ante la acuciante necesidad de adaptarnos a las nuevas realidades, debemos recordar la feliz expresión de MONTESQUIEU: *le mieux est le mortel ennemi du bien*, que con cierta licencia solemos traducir como: *lo perfecto es enemigo de lo bueno*.

¹²⁶² Para tales fines serían perfectamente útiles plataformas de videoconferencias como Zoom®, MS Teams®, Google Meet®, entre otras.

¹²⁶³ HARARI, Y.N. *Obra completa (Sapiens, Homo Deus: Una Breve Historia del Futuro y 21 Lecciones para el siglo XXI)*. DEBATE, Edición Kindle.

BIBLIOGRAFÍA

ABACHE CARVAJAL, S.

_____ “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, AVDT, Caracas, 2009

_____ “La verificación a los 30 años de Codificación Tributaria en Venezuela. Crónica de un sinsentido legislativo, administrativo y jurisprudencial”. *30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2012.

_____ *La atipicidad de la «presunción” de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*. Colección Estudios Jurídicos, No. 79. Fundación Estudios de Derecho Administrativo – Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2012.

_____ ¿Hacia el reinado de la autotutela administrativa? Análisis crítico del «cobro ejecutivo” del código orgánico tributario de 2014.” *Revista de Derecho Tributario*. No. 154, AVDT, Caracas, 2017.

_____ “Los derechos del contribuyente en el procedimiento de determinación tributaria”, en Ramírez Landaeta, Belén (Coord.), *Jornada académica en homenaje al profesor Allan R. Brewer-Carías. 80 años*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo - Universitas Fundación, Caracas, 2020.

ATCHABAHIAN, A. “Arbitraje e impuestos”. *Tributum Revista Venezolana de Ciencias Tributarias*. San Cristóbal, 1997, No. III.

ADAME MARTÍNEZ, F.D. *La consulta tributaria*. Dodeca-Comares, Granada, 2000.

ADAMS, J.C. *El Derecho Administrativo Norteamericano*. Buenos Aires, 1964.

AGUADO I CUDOLA, V. *La Presunción de certeza en el derecho administrativo sancionador*. CIVITAS-Escola d'Administració Pública de Catalunya, Madrid, 1994.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “La llamada acta de invitación”. *La Acción Administrativa y Fiscal*. No. 381, mayo 1948.

ALCALA-ZAMORA y CASTILLO, N.

_____ *Proceso, Autocomposición y Autodefensa*. UNAM, 1970.

_____ “Enseñanzas y Sugerencias del Algunos Procesalistas Sudamericanos Acerca de la Acción”. *Estudios de Teoría General e Historia del Proceso*. Universidad Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1974.

ANDERSON E. “General Report. Second Subject. Advance Rulings by the Tax Authorities at the Request of a Taxpayer.” *Studies on International Fiscal Law. Cahiers de Droit Fiscal International. Reports for the 19th International Congress on Financial and Fiscal Law*. IFA, London 1965.

ANDRADE, B.

_____ “Efectos Jurídico-Económicos de las Consultas emanadas de la Administración Tributaria.” *Revista de Derecho Tributario*. No. 85, AVDT, Caracas, 1999.

_____ “Contencioso de nulidad y condena. Especial referencia a la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria.” *Revista de Derecho Administrativo*. No. 17, Editorial Sherwood, Caracas, 2003.

_____ “Competencia por el territorio de los tribunales superiores de lo contencioso tributario.” *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2004.

_____ “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*. No. 111, AVDT, Caracas, 2006.

_____ “BEPS, soft law y derechos humanos”. *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2016.

_____ *Inmunidad Tributaria de los Derechos Humanos. Capacidad contributiva y mínimo vital*. Thomson Reuters, México, 2018.

ANGRISANO SILVA, H. “Los tribunales virtuales. El procedimiento y los nuevos paradigmas de la justicia.” *Derecho Probatorio. IX Jornada Aníbal Dominici Homenaje al Dr. Salvador Yannuzzi*. UCAB-ABC Ediciones-Asociación Civil Juan Manuel Cajigal, Caracas, 2020.

ARAUJO JUÁREZ, J.

_____ *Principios Generales del Derecho Procesal Administrativo*. Vadell Hermanos, Caracas, 1996.

_____ *Tratado de Derecho Administrativo Formal*. Vadell Hermanos Editores. Valencia-Caracas, 1998.

_____ *Derecho Administrativo General. Procedimiento y Recurso Administrativo*. Ediciones Paredes, Caracas, 2010.

ARELLANO GARCÍA, C. *Juicio de Amparo*. Editorial Porrúa, México, 1982.

ARRIBAS PLAZA, D. – LÓPEZ TAMAYO, M. – SÁNCHEZ LÓPEZ, A. “Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.” *Plan de Acción BEPS. Una reflexión obligada*. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017.

ARRIETA MARTÍNEZ de PISÓN, J. *Las actas de la Inspección de los tributos*. CIVITAS, Madrid, 1994.

ATALIBA, G. *Hipotesis de incidencia tributaria*. Sao Paulo, 1973.

BADELL MADRID, A.

_____ “La perención de la instancia. Nuevas tendencias jurisprudenciales.” *Estudios de Derecho Procesal. Libro Homenaje a Humberto Cuenca*. Colección Libros Homenaje No. 6, Fernando Parra Aranguren Editor. Tribunal Supremo de Justicia. Caracas, 2002.

_____ *La sentencia civil*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas, 2019.

_____ “El régimen probatorio a la luz del procedimiento electrónico creado por la Sala de Casación Civil. *Derecho Probatorio. IX Jornada Aníbal Dominici Homenaje al Dr. Salvador Yannuzzi*. UCAB-ABC Ediciones-Asociación Civil Juan Manuel Cajigal, Caracas, 2020.

BADELL MADRID, R.

_____ “La ejecución administrativa de los actos administrativos y la garantía de los derechos constitucionales.” *III Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo “Allan Randolph Brewer-Carías”. Los efectos y la ejecución de los actos administrativos*. FUNEDA, Caracas, 1997.

_____ *Responsabilidad del Estado en Venezuela*. S/E, Caracas, 2001.

_____ “Procedimientos judiciales previstos en el Código Orgánico Tributario. Especial referencia al Recurso Contencioso Tributario.” *Revista de Derecho. Tribunal Supremo de Justicia*. No. 19, Caracas, 2005.

_____ “La responsabilidad del Estado en Venezuela”. *Discurso de incorporación del Dr. Rafael Badell Madrid a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*. Caracas, 2014: DISCURSO-DE-INCORPORACIÓN-DEL-236.pdf (acienpol.org.ve).

_____ *Derecho Procesal Constitucional*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Colección Estudios No. 121, Caracas, 2020.

BAJAC. “Determinación sobre base presunta”. *Revista Tributaria*. No. 81, Montevideo, 1987.

BANACLOCHE, J. *Los derechos del contribuyente*. La Ley, Madrid, 2000.

BARBOZA SIRI, D. “La ejecución de la sentencia en el contencioso tributario y el juicio ejecutivo.” *Revista de Derecho Tributario*. No. 104, AVDT, Caracas, 2004.

BELADIEZ ROJO, M. *Validez y eficacia de los actos administrativos*. Ediciones Jurídicas Marcial Pons, S.A., Madrid, 1994.

BENAIM AZAGURI, S. “Notas sobre la reserva de documentos en el procedimiento administrativo ordinario. Comparación con el procedimiento civil ordinario y el Código Procesal Modelo para Iberoamérica”. *Revista de Derecho Probatorio*, No. 8, Editorial Jurídica Alva, Caracas, 1997.

BENTANCOURT, D. “Las pretensiones de condena en el derecho procesal tributario venezolano como expresión de la garantía patrimonial integral de los contribuyentes frente al funcionamiento de la administración tributaria.” *Revista de Derecho Tributario*. No. 148. AVDT, Caracas, 2015.

BLANCO-URIBE QUINTERO, A.

_____ “El recurso contencioso tributario en el derecho procesal”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 70, Caracas, 1996.

_____ *Las pruebas en el procedimiento administrativo tributario*. FUNEDA, Caracas, 1997.

_____ “La conciliación, el arbitraje y la transacción como métodos de resolución de conflictos administrativos”. *El arbitraje en la práctica*. Colección Cuadernos de Arbitraje, No. 2, Cámara de Comercio de Caracas, Centro de Arbitraje, Caracas, 1998.

_____ “Eliminación de los efectos suspensivos de los recursos tributarios. Una inconstitucionalidad.” *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*. AVDT, Caracas, 2002.

_____ “El amparo constitucional tributario. Nueva reflexión a la luz de la Constitución de 1999 y del COT 2001 y la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia.” *Revista de Derecho Tributario*. EJV, Caracas, 2004.

_____ “El Recurso Contencioso Tributario, en las líneas del Prof. Gabriel Ruan Santos”. *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*. Colección Estudios Jurídicos No. 115. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2016.

BLASCO MARTÍNEZ, G. “Convención y arbitraje en los supuestos de ausencia de contabilidad o de contabilidad incompleta”. *Alternativas convencionales en el Derecho tributario. XX Jornada anual de estudio de la Fundación A. Lancuentra*. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2003.

BLUMENSTEIN. *Sistema di diritto delle imposte*. S/E, Milano, 1956.

BREWER-CARÍAS, A. R.

_____ “Las condiciones de recurribilidad de los actos administrativos en la vía contencioso-administrativa”. *Revista de Ministerio de Justicia*. 1966, No. 54.

_____ “Las transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencia tributarias.” *Revista de Derecho Tributario*. No. 18, Dr. Marcos Ramírez Murzi Editor, Caracas, 1967.

_____ “El sentido del silencio administrativo negativo en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos”. *Revista de Derecho Público*. No. 8, EJV, Caracas, 1981,.

_____ *El derecho administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. EJV, Caracas, 1982.

_____ “El problema de la definición del acto administrativo”. *Libro Homenaje al Dr. Eloy Lares Martínez*. UCV, Caracas, 1984.

_____ *Estado de Derecho y Control Judicial*. Instituto Nacional de Administración Pública, Alcalá de Henares, Madrid, 1987.

_____ *Nuevas Tendencias en el Contencioso Administrativo en Venezuela*. Caracas, 1992.

_____ “Las protecciones constitucionales y legales contra las tributaciones confiscatorias”. *Revista de Derecho Público*. No. 57-58, Caracas, EJV, 1994.

_____ “Sobre los límites al ejercicio del poder discrecional,” publicado en Carlos E. Delpiazzo (Coordinador). *Estudios Jurídicos en Homenaje al Prof. Mariano Brito*. Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo 2008.

_____ *Historia Constitucional de Venezuela*. Editorial ALFA, Caracas, 2008.

_____ “El proceso constitucional de las acciones de *habeas data* en Venezuela: las sentencias de la Sala Constitucional como fuente del derecho procesal Constitucional.” *Homenaje al Maestro Héctor Fix Zamudio. Derecho Procesal Constitucional. Memorias del Primer Congreso Colombiano de Derecho Procesal Constitucional*. Bogotá, 2010.

_____ *Tratado de Derecho Administrativo. Derecho Público en Iberoamérica. Volumen IV El Procedimiento Administrativo*. EJV, Caracas, 2013.

_____ “La reciente tendencia hacia la aceptación del arbitraje en la contratación estatal en el Derecho Venezolano”. *XII Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo. Contratación Pública. Doctrina Nacional e Internacional*. Adrus Editores, Arequipa-Perú, 2013.

_____ “Sobre el proceso de elaboración de las normas relativas al sistema tributario en la constitución de 1999.” *Liber Amicorum. Homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruán Santos*. (Coordinación Carlos E. Weffe y Gilberto Atencio Valladares). AVDT, Caracas, 2018.

_____ “Sobre la Declaración Francesa de Derechos del Hombre y del Ciudadano (1789) y su influencia en la Declaración Venezolana de Derechos del Pueblo (1811).” *Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano*. Universidad Monteavila, Caracas, Enero-Diciembre 2019, Homenaje al Dr. Pedro Nikken, No. 17-19.

_____ *Derecho Administrativo. Estudios*. EJV, Caracas, 2020.

_____ “Comentarios al régimen constitucional y legal de los decretos de estados de excepción”: <http://allanbrewercarias.net/Content/449725d9-f1cb-474b-8ab2-41efb849fea8/Content/II,%204,%20441.%20COMENTARIOS%20AL%20REGIMEN%20CONSTITUCIONAL%20Y%20LEGAL%20DE%20LOS%20DECRETOS%20DE%20EXCEPCION.pdf>

BREWER CARÍAS, A.-ORTIZ-ÁLVAREZ, L. *Las Grandes Decisiones de la Jurisprudencia Contencioso-Administrativa (1961-1996)*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1996.

BREWER-CARÍAS, A.R. – ROMERO-MUCI, H (Coordinadores). *Estudios Jurídicos sobre la Pandemia COVID-19*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Editorial Jurídica Venezolana Internacional, Caracas, 2020.

BREYER, S., et all. *Administrative Law and Regulatory Policy. Problems, text, and cases*. Aspen Law & Business, New York, 1999.

BRICEÑO LEÓN, H. “El valor del precedente administrativo en el derecho administrativo venezolano”. *Derecho Procesal Administrativo*. Ira. Jornadas Centenarias del Colegio de Abogados del estado Carabobo. Vadell Editores, Valencia, 1995.

BORJAS, A. *Comentarios al Código de Procedimientos Civil Venezolano*. Librería Piñango, Caracas, 1984.

BÓVEDA, M.

_____ “El arbitraje tributario en el derecho venezolano”. *El contencioso tributario hoy. Jornadas Internacionales*. FUNEDA-AVDT, Caracas, 2004.

_____ “La Consulta Tributaria”. *Jornadas Internacionales – Cuestiones Actuales de Derecho Tributario*. FUNEDA, Caracas, 2007: https://www.boveda.com/La_Conulta_Tributaria.html.

BÜLOW. *Die lehre von den processeinreden und die processvoraussetzungen*. Giesen, 1968.

BURDEAU, F. *Histoire du droit administratif*. PUF-Thémis, Paris, 1995.

BURGOA, I. *Juicio de Amparo*. Editorial Porrúa, México, 1983.

BURGOS IRAZÁBAL, R. “Breves reflexiones sobre el Arbitraje Tributario especialmente lo relativo a las peculiaridades que presenta el Recurso de Nulidad contra el Laudo con base al numeral 1º del artículo 325 del Código Orgánico Tributario”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 102, AVDT, Caracas, 2004.

CABALLERO ORTIZ, J. *Contencioso de plena jurisdicción y demandas contra los entes públicos*. EJV, Caracas, 1989.

CABALLERO, R. “Desequilibrios de la relación jurídico procesal entre fisco y contribuyente en el proceso tributario venezolano.” *Revista de Derecho Tributario*. No. 153. AVDT, Caracas, 2017.

CABRERA ROMERO, J.E.

_____ *Contradicción y Control de la Prueba Legal y Libre*. Editorial Jurídica Alva, Caracas, 1989.

_____ “Algunos comentarios sobre los medios de prueba de la Ley Orgánica de sobre Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas”. *III Jornadas Penales y Criminológicas del estado Aragua. Homenaje al Dr. José Agustín Méndez*. Colegio de Abogados del estado Aragua, Instituto de Estudios Jurídicos, Centro de Investigaciones Penales y Criminológicas, 1999.

CAJARVILE, J.P. *Dos Estudios de Derecho Administrativo*. Editorial Universidad, Montevideo, 1995.

CALAMANDREI, P.

_____ *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*. CEDAM, Padova, 1936.

_____ *Istituzioni di Diritto Processuale Civile secondo il nuovo Codice*. Padova, 1943.

_____ *Providencias Cautelares*. Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1984.

CALMES, S. *Du principe de protection de la confiance légitime en droit allemand, communautaire et français*. DALLOZ, Paris, 2001.

CANOVA, A.

_____ “Principios modernos sobre medidas cautelares en el contencioso administrativo. *Revista de la Facultad de Derecho de Universidad Católica Andrés Bello*. No. 50, Caracas, 1996.

_____ *Reflexiones para la reforma del sistema contencioso administrativo venezolano*. Editorial Sherwood, Caracas, 1998.

_____ *La realidad del contencioso administrativo venezolano (Un llamado de atención frente a las desoladoras estadísticas de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en 2007 y primer semestre de 2008)*. FUNEDA, Caracas, 2009.

CAÑAL, F.-PISTONE, P. “La figura del responsable tributario en los sistemas jurídicos tributarios alemán, español e italiano.” *Sujetos pasivos y responsables tributarios. XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1997.

CARINGELLA, F.-DELPINO, L.- DEL GIUDICE, F. *Diritto Amministrativo*. XXI Edizione Simone, 2004.

CARNELUTTI, F. *Istituzioni del processo civile italiano*. Foro Italiano, Roma, 1956, quinta edizione emendata ed aggiornata.

- CASADO BALBÁS, L.M. “La prueba del testigo experto en el marco del proceso tributario”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 116, AVDT, Caracas, 2007.
- CASADO BALBÁS, L.M.-SUÁREZ ALCALDE, F. *Sobre el proceso tributario*. S/E, Caracas, 2006.
- CASSAGNE, J.C.
_____ *La Ejecutoriedad del Acto Administrativo*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971.
_____ *Derecho Administrativo*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994.
- CASÁS, J.O. *Los medios alternativos de resolución de las controversias tributarias*. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003
- CASTELLUCCI, L. – MARKANDYA, A. *Environmental Taxes and Fiscal Reform*. Palgrave-Macmillan, 2012.
- CASTILLO CARVAJAL, J.C.
_____ *Repetición y recuperación de tributos en el Derecho Tributario Venezolano*. S/E Caracas, 2006.
_____ “La prueba de experticia en los procedimientos tributarios”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 113, AVDT, Caracas, 2007.
_____ “Apostillas respecto de las implicaciones tributarias derivadas de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).” *Revista de Derecho Tributario*. No. 115, AVDT, Caracas, 2007.
- CHAPUS, R. *Droit administratif général*. Montchrestien, Paris, 1997.
- CHAVERO GAZDIK, R. *El nuevo régimen del amparo constitucional en Venezuela*. Editorial Sherwood, Caracas, 2001.
- CHILLÓN MEDINA, J. - MERINO MERCHÁN, J. *Tratado de arbitraje privado interno e internacional*. Civitas, Madrid, 1991.
- CHINCHILLA, C. *La Tutela Cautelar en la nueva justicia administrativa*. CIVITAS, Madrid, 1991.
- CHIOSSONE, T. *Sanciones Administrativas*. UCV, Caracas, 1973.
- CHIOVENDA, G.
_____ *La condena en costas*. S/E, Roma, 1900.
_____ *Principios de Derecho Procesal Civil*. REUS, Madrid, 1977.
- CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS ‘CIDH’
_____ *Cuadernillo de Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Debido proceso*. No. 12, San José, Costa Rica, 2017.

_____. *Cuadernillo de Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Derecho a la Vida*. No. 21, San José, Costa Rica, 2018,.

_____. *Cuadernillo de Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Igualdad y no discriminación*. No. 14, San José de Costa Rica, 2019.

COLMAN, E. *La Protección de la Confianza Legítima en el Derecho español y venezolano: rasgos generales y aplicación a dos supuestos de la actividad administrativa*. FUNEDA, Caracas, 2011.

COLMENARES ZULETA, J.C. “Breves comentarios acerca de la responsabilidad penal del abogado asesor en materia fiscal”. *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 1991.

CONTRERAS QUINTERO, F. *Disquisiciones Tributarias*. Universidad de Los Andes, Mérida.

CÓRDOVA, J. “Las pruebas en el procedimiento sumario administrativo del Código Orgánico Tributario.” *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2001.

CORTÉS, M. *Ordenamiento Tributario Español*. Civitas, Madrid, 1985.

COUTURE, E. *Fundamentos de Derecho Procesal Civil*, Ediciones Depalma, 3era Edición, Buenos Aires, 1981.

COZIAN, M. *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*. Litec, 4^e édition, Paris, 1999.

CUBERO MARCOS, J.I. “Son válidas las notificaciones practicadas mediante correo electrónico.” *Revista de Administración Pública*. No. 204, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2017.

CUNTO, O. “La consulta obligatoria de las sentencias emanadas de los Tribunales Superiores de lo contencioso tributario luz del artículo 72 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.” *30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2012

D'AMATI, N. *Derecho Tributario, Teoría y Crítica*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1989.

D'ASCOLI CENTENO, H.

_____. “Potestades de la administración tributaria en el ordenamiento jurídico venezolano”. *Homenaje a la memoria de Ilse van der Velde*. AVDT, Caracas, 1998.

_____. “El amparo tributario: un medio procesal frente a la inactividad o pasividad de la Administración Tributaria”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 81. LEC, Caracas, 1998,

DAVID, C., FOUQUET, O. PLAGNET, B., RACINE, P.F. *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*. Dalloz, 2003.

De JOUVENEL, B. *A la reserche du bien politique*. París, 1955.

DE LAUBADERE, A – VENEZIA, J.C. – GAUDEMET, Y. *Traité de Droit Administratif*. L.G.D.J., París, 1984.

DE LA CUETARA, J.M. *Las potestades administrativas*. Tecnos, Madrid, 1986.

DE LAUZANGHEIN, C. – NAVARRO, J.L. – NECHELIS, D. *Droit Comptable*. 3^e édition. Dalloz, París, 2004,

DELGADO PIQUERAS, F. “La 'Administrative Dispute Resolution Act' de los Estados Unidos: Introducción, Traducción y Notas”. *Revista de Administración Pública*. Madrid, 1993, No.131

DE PALMA DEL TESO, A. *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*. Tecnos, Madrid, 1996.

DESDENTADO DAROCA, E. *Los problemas del control judicial de la discrecionalidad técnica (Un estudio crítico de la jurisprudencia)*. CIVITAS, Madrid, 1997.

DEVIS ECHANDIA, H.

_____ *Teoría general de la prueba judicial*. Víctor de Zavalia Editor, Buenos Aires, 1981.

_____ *Compendio de Derecho Procesal*. Ed. ABC, Bogotá, 1985.

DÍAZ CANDÍA, H.

_____ “Los Procedimientos Administrativos en el Código Orgánico Tributario”. *Revista de la Fundación Procuraduría General de la República*. No. 12. PGR, Caracas, 1995.

_____ “Viabilidad y operatividad práctica contemporánea del arbitraje tributario en Venezuela” *Arbitraje. Revista de arbitraje comercial y de inversiones*. Madrid, Iprolex, S.L., Madrid, 2014, volumen VII, 2014(3).

DÍAZ RUBIO, P. *El principio de confianza legítima en materia tributaria*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014.

DÍAZ, V.

_____ “La garantía constitucional de la tutela judicial efectiva y las prerrogativas fiscales de índole procesal en el contencioso tributario venezolano.” *VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2004.

_____ “Propuestas y reforma a ciertas normas del COT reñidas con la Constitución. El caso de los intereses moratorios y las sanciones actualizadas.” *X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2011.

_____ “Perención de la instancia y pérdida del interés procesal en el contencioso tributario. Un estudio jurisprudencial de la cuestión.” *30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2012.

_____. *La prueba de experticia contable en el derecho tributario*. Torres, Plaz & Araujo, Caracas, 2018.

DIAZ, V. O. *Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado*. Depalma, Buenos Aires, 1997.

DIEZ, M.M. *El Acto Administrativo*. Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires, 1956.

DIEZ-PICAZO, L. - Gullón, A. *Sistema de Derecho Civil*. Tecnos, Madrid, 1995.

DIEZ SÁNCHEZ, J.J. *El procedimiento administrativo común y la doctrina constitucional*. Civitas, Madrid, 1992.

DI PIETRO, A. “Tutela del contribuyente y Constitución material en la aplicación de la norma tributaria.” *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

DOMÍNGUEZ, M.C. “El secreto profesional y el deber de testimoniar”. *Estudios de Derecho Procesal Civil. Libro Homenaje a Humberto Cuenca*. Colección Libros Homenaje, No. 6. Fernando Parra Aranguren Editor. Tribunal Supremo de Justicia. Caracas, 2002.

DROMI, R. *El Procedimiento Administrativo*. Ediciones Ciudad Argentina. Buenos Aires, 1996.

DUPOUY MENDOZA, E.

_____. “Recurso Jerárquico y Contencioso Tributario”. *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*. AVDT, Caracas, 2002.

_____. “Convenimiento, perención y desistimiento en el Proceso Contencioso Tributario”. *El Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales*. FUNEDA-AVDT, Caracas, 2004

DUQUE CORREDOR, R.J.

_____. “La admisibilidad de las pruebas y la carga de la prueba en el proceso contencioso administrativo”. *Revista de Derecho Probatorio*. No. 5. Editorial Jurídica ALVA, Caracas, 1995.

_____. “Breves Notas sobre las Garantías Judiciales en el Caso de Estado de Excepción de Alarma por la Pandemia del Covid-19 y el Tribunal Supremo de Justicia.” En: BREWER-CARÍAS, A.R. – ROMERO-MUCI, H (Coordinadores). *Estudios Jurídicos sobre la Pandemia COVID-19*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Editorial Jurídica Venezolana Internacional, Caracas, 2020.

_____. “Despacho Virtual Judicial Civil en Venezuela”. 17 de agosto de 2020, en <https://bloqueconstitucional.com/despacho-virtual-judicial-civil-en-venezuela/>

D'VIVO, K. "Alcance y justificación de las prerrogativas procesales de la República, y su extensión a otros entes de Derecho Público". *30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2012.

ESCOBAR Gil, R. *Responsabilidad contractual de la Administración pública*. Temis, Bogotá, 1989.

ESCOLA, H.

_____. *Compendio de Derecho Administrativo*. DEPALMA, Buenos Aires, 1984.

_____. *El Interés Público, como fundamento del Derecho Administrativo*. Ediciones DEPALMA, Buenos Aires, 1989.

ESCOVAR LEÓN, R. "Los hechos notorios, las máximas de experiencia y las reglas de la sana crítica." *Estudios de Derecho Procesal. Libro Homenaje a Humberto Cuenca*. Colección Libros Homenaje No. 6. Fernando Parra Aranguren Editor. Tribunal Supremo de Justicia. Caracas, 2002,

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. *Presunciones y derecho tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1995.

EVANS MÁRQUEZ, R.- VALLENILA TOLOSA, M. "Planificación fiscal y abuso de las formas en el derecho tributario venezolano." *Revista de Derecho Tributario*. No. 55, AVDT, Caracas, 1992.

FALCON y TELLA, R. "El arbitraje tributario". *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996.

FARGIONE, M.C. "El amparo tributario, diferenciales fundamentales con el amparo constitucional. Fundamentos del amparo tributario". *Revista de Derecho Tributario*. No. 130, AVDT, Caracas, 2011.

FARÍAS-MATA, L.H. "El control jurisdiccional de la Administración Pública". *Jornadas para un mejor conocimiento de la Administración Pública*. Procuraduría General de la República, Caracas, 1987.

FERLAZZO NATOLI, L. "El Hecho Imponible". *Tratado de Derecho Tributario dirigido por Andrea Amatucci*. Temis, Bogotá, 2001.

FERMÍN, J.C. "Fiscalización tributaria y procedimiento sumario administrativo". *Homenaje a la memoria de Ilse van der Velde*. AVDT, Caracas, 1998, p. 232.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. "Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en derecho tributario". *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1997.

FERREIRO LAPATZA, J.J.

_____. "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria". *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, No. 72. Madrid, 1991.

- _____. *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons, Madrid, 1996.
- _____. “Arbitraje sobre relaciones tributarias”. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996.
- FIDHEL GONZÁLEZ, L. “Derecho contable: Los libros de comercio.” *Revista Venezolana de Derecho Mercantil. Homenaje al Dr. Pedro Pablo Aguilar*. No. 4, SOVEDEM, Caracas, 2020.
- FIGUEIRA, Y. *Importancia del domicilio en materia tributaria y el domicilio fiscal electrónico*. <https://bpmaw.net/importancia-del-domicilio-en-materia-tributaria-y-el-domicilio-fiscal-electronico/>
- FIX-ZAMUDIO, H.
- _____. *Ensayos sobre derecho de amparo*. Editorial Porrúa-UNAM, México, 1999.
- _____. “La teoría de Allan Brewer-Carías sobre el derecho de amparo.” *El derecho público a comienzos del siglo XXI. Estudios en homenaje al profesor Allan R. Brewer Carías*. Thomson-Civitas, Instituto de Derecho Público de la Universidad Central de Venezuela. Madrid, 2003.
- FOUQUET, O. *La responsabilité de l'administration fiscale : jusqu'ou ? La Responsabilité De L'administration Fiscale: JUSQU'OU? : Etudes Fiscales Internationales (etudes-fiscales-internationales.com)*
- FRAGA, G. *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, México, 1991.
- FRAGA LO CURTO, L.A. *Control e inflación. La inviabilidad del sistema venezolano de planificación centralizada de precios*. FUNEDA, Caracas, 2015
- FRAGA-PITTALUGA, L.
- _____. “Consideraciones Generales sobre la Suspensión de Efectos del Acto Administrativo en Sede Jurisdiccional”. *Revista de la Fundación Procuraduría General de la República*. PGR, No. 14. Caracas, 1995.
- _____. *Los Recursos Tributarios, el Efecto Suspensivo y las Medidas Cautelares*. FUNEDA, Caracas, 1997.
- _____. “La Causa del Acto Administrativo y el Vicio de Falso Supuesto”. *Revista de Derecho Público*. No. 61-62. EJV, Caracas, 1998.
- _____. “El arbitraje y la transacción como métodos alternativos de resolución de conflictos administrativos”. *IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan R. Brewer Carías*. FUNEDA, Caracas, 1998.
- _____. “Breves notas sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 83. AVDT-LEGIS, Caracas, 1999.

_____ “Las garantías formales del contribuyente en la Constitución de 1999”. *La tributación en la Constitución de 1999*. BCV-ASOVEDEFI-AVDT-ACE-ACPC, Caracas, 2001.

_____ “Una aproximación hacia el estudio del arbitraje en materia tributaria”. *Homenaje a José Andrés Octavio*. AVDT, Caracas, 1999. *El arbitraje en el Derecho Administrativo*. Editorial Torino, Caracas, 2000.

_____ “El arbitraje tributario”. *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*. AVDT-Livrosca, Caracas, 2001.

_____ “El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano”. *XXII Jornadas de Derecho Tributario*. ILADT, Quito, 2004.

_____ *La Incompetencia en el Derecho Administrativo*. FUNEDA, Segunda Edición. Caracas, 2007.

_____ *Principios constitucionales de la tributación*. EJV, Caracas, 2012.

_____ “La tutela cautelar en el contencioso tributario y la presunción de legitimidad del acto administrativo”. *El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la tutela judicial en el contencioso tributario*. EJV-FUNEDA, Caracas, 2016

_____ *Algunos comentarios de la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020*. <https://fragapittaluga.com.ve>.

FRAGA-PITTALUGA, L – TAGLIAFERRO DEL PERAL, A. “Implicaciones del COVID-19 sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias”. <https://fraga-pittaluga.com.ve>.

_____ *Arbitraje Tributario Interno e Internacional*. Colección Biblioteca Allan R. Brewer-Carías del Instituto Investigaciones Jurídicas UCAB, Caracas, 2020, pp. 119-133.

FREUND, E. *Administrative powers over persons and property*. Chicago, 1928.

GALLOTTI, A. “Límites y excepciones del secreto profesional del abogado”. *Revista de Derecho de la Defensa Pública*. No. 2. Caracas, 2016.

GARCÍA AÑOVEROS, J. “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas Constitucionales.” *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.

_____ “La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho Administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno y poderes normativos)”. *Revista de Administración Pública*. No. 38. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 1962.

_____ “Novedades en el conflicto de pesca anglo-español”. *Revista Española de Derecho Administrativo*. No. 64, CIVITAS, Madrid, 1989.

LUÍS FRAGA-PITTALUGA

_____. *La Batalla por las Medidas Cautelares. Derecho Comunitario Europeo y Proceso Contencioso Administrativo Español*. Civitas, Madrid, 1992.

_____. *Revolution Française et administration contemporaine*. Economica, 1993.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*. CIVITAS, Madrid, 1997.

GARCÍA-TREVIJANO FOS, J.A. *Los Actos Administrativos*. Editorial CIVITAS, Madrid, 1991.

GARRET SUCH, J. M. *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*. Marcial Pons, Madrid, 1996.

GARRIDO FALLA, F. *Tratado de derecho administrativo*. Tecnos, Madrid, 1987.

GARRIGUES, J. *Derecho Mercantil*. Temis, Bogotá, 1987.

GASCÓN ABELLÁN, M. *Los hechos en el derecho. Bases argumentales de la prueba*. Marcial Pons, Madrid, 1999.

GELLHORN, E-LEVIN, R. *Administrative Law and Process*. West Publishing Co., Minnesota, 1997.

GÉNOVA GALVÁN, A. *La estimación indirecta*. Tecnos, Madrid, 1985.

GIANNINI, A.D. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Dott. Giuffré Editore, Milano, 1968.

GIMENO SENDRA, V. *Fundamentos del Derecho Procesal*. Civitas, Madrid, 1981.

GIMENO SENDRA, V. *et all. Derecho Procesal Administrativo*. Tirant lo Blanch, Madrid, 1996.

GIULIANI FONROUGE, C.M. *Derecho Financiero*. , 5ta. ed., DEPALMA, Buenos Aires, 1993

GLOBAL LEGAL GROUP-WILMER, CUTLER & PICKERING. *The International Comparative Legal Guide to: International Arbitration 2004*. Global Legal Group, Ltd, London, 2003.

GOIG MARTÍNEZ, J.M. "El amparo constitucional en la República de Venezuela. Antecedentes y Evolución." *Revista de Derecho Político*. No. 39. Caracas, 1995,

GORDILLO, A. *Tratado de Derecho Administrativo*. FUNEDA, Caracas, 2002.

GOZAÍNI, O. *Formas alternativas para la resolución de conflictos*. Depalma, Buenos Aires, 1995.

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, N. "La Prueba". *Derecho Procesal Administrativo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1993.

GONZÁLEZ, E. “Sujeción pasiva y responsables tributarios”. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1997.

GONZÁLEZ NAVARRO, F. *Procedimiento administrativo (apuntes)*. ENAP, Madrid, 1968.

GONZÁLEZ PÉREZ, J.

_____ *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa*. CIVITAS, Madrid, 1978.

_____ *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. CIVITAS, 1989.

_____ *Responsabilidad Patrimonial de las Administraciones Públicas*. CIVITAS, Madrid, 1996.

GONZÁLEZ PÉREZ, J.-GONZÁLEZ NAVARRO, F. *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*. Civitas, Madrid, 1999.

GONZÁLEZ-VARAS IBAÑEZ, S. *La jurisdicción contencioso administrativa en Alemania*. CIVITAS, Madrid, 1993.

GRIFFITH, J.A.G. - Street, H. *Principles of administrative law*. Pitman, 1952.

GUAITA, A. “Eficacia del acto administrativo”. *Revista de Administración Pública*. Madrid, 1958, No. 25.

HARARI, Y.N. *Obra completa (Sapiens, Homo Deus: Una Breve Historia del Futuro y 21 Lecciones para el siglo XXI)*. DEBATE, Edición Kindle.

HATOUX, B. *Droits du contribuable. État des lieux et perspectives*. Economica-Chambre de Commerce et d’Industrie de Paris, Paris, 2002.

HAURIOU, M.

_____ *Notes d’arrêts sur décisions du Conseil d’État et du Tribunal des conflits*. Editions La Mémoire du Droit, Paris, 2000.

_____ *Précis de droit administratif et de droit public*. 12^{éd.}, Dalloz, Paris, 2002.

HENAO, J.C. *El daño. Análisis comparativo de la responsabilidad extracontractual del Estado en derecho colombiano y francés*. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 1998.

HENRÍQUEZ LA ROCHE, R. *Las Medidas Cautelares (según el nuevo Código de Procedimiento Civil)*. Centro de Estudios Jurídicos del Zulia, Maracaibo, 1988.

HERNÁNDEZ, C. “La ilegalidad de las actas de avenimiento sobre los reparos petroleros, o la violación del Estado de Derecho”. *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario No. 1 a la No. 50*. AVDT, 1999.

HERNÁNDEZ BRETON, E. “El principio de irretroactividad de los actos administrativos no normativos en la doctrina y en la jurisprudencia de los tribunales de lo contencioso-administrativo”. *Revista de Derecho Público*. No. 24. EJV, Caracas, 1985.

HERNÁNDEZ, J.I. “Las Consultas Tributarias”. *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2013.

HERRERA MOLINA, P. M. *La potestad de información tributaria sobre terceros*. LA LEY, Madrid, 1993.

HERRERA ORELLANA, L.A., “Derecho administrativo y libertad: o de por qué el derecho administrativo no ha respetado ni promovido la libertad.” *Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano*. No. 3. Centro de Estudios de Derecho Público de la Universidad Monteávila, Caracas, 2014.

HEVIA ORTIZ, B.S.

_____ “La Responsabilidad Penal del Asesor Tributario”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 159. AVDT, Caracas, 2018.

_____ “Régimen jurídico de la contabilidad mercantil en Venezuela”. *Revista Venezolana de Derecho Mercantil. Homenaje al Dr. Pedro Pablo Aguilar*. No. 4. SOVEDEM, Caracas, 2020.

HEVIA, B. – GIGANTI, E. “La ruptura normativa entre el Código de Comercio y el Impuesto sobre la Renta: Una propuesta de interpretación evolutiva.” *Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2019.

HOMES JIMENEZ, L. “Elusión, evasión y planificación tributaria: Aproximaciones y alcances”. *Memorias XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Caracas, 2008.

HUCK, H.M. *Evasão e Elisão. Rotas nacionais e internacionais de planejamento tributário*. Editora Saravia, São Paulo, 1997.

HUEN, M. “El silencio administrativo negativo (¿Qué acciones podemos ejercer contra el acto administrativo expreso, dictado después de haber ejercido el recurso contencioso de nulidad contra el acto denegatorio tácito en virtud del silencio?)”. *Revista de Derecho Administrativo*. No. 13, Editorial Sherwood, Caracas, 2001.

HUNG VAILLANT, F. *Reflexiones sobre el arbitraje en el sistema venezolano*. EJV, Caracas, 2001.

IAASB, “NIA 700 : Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”, en *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados*. Volumen I, pp. 816-876, https://www.iaasb.org/publications/manual-de-normas-internacionales-de-control-de-calidad-auditor-revisi-n-otros-encargos-de-12?utm_medium=social&utm_source=facebook&utm_campaign=web_share#.XXJ4XPoPml8.facebook

ILADT. *Estatutos-Resoluciones de las Jornadas*. Montevideo, 2004.

ITURBE ALARCÓN, M.

_____. “La competencia en la jurisdicción contencioso tributaria”. *VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2004.

_____. “La obligación tributaria”. *Manual de Derecho Tributario Venezolano*. T.I. AVDT, Caracas, 2013.

IRIBARREN MONTEVERDE, H.

_____. “La responsabilidad administrativa extracontractual.” *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello*. No. 44, Caracas, 1989.

_____. *El régimen actual venezolano (paradójicamente clásico) de la Responsabilidad Administrativa Extracontractual*. Ediciones Liber. Caracas. 2006.

JARACH, D.

_____. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Editorial Liceo Profesional Cima. Buenos Aires, 1970.

_____. *Curso de Derecho Tributario*. CIMA, Buenos Aires, 1980.

Juan Lozano, A.M. *La inspección de hacienda ante la Constitución*. Marcial Pons, Madrid, 1993.

LAGO MONTERO, J.M.

_____. “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias”. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1997.

_____. “Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”. *XIX Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributario*. AFP-ILADT, Lisboa, Outubro, 1998.

LANCELLOTTI, Voz: Sentenza, en *Novissimo Digesto Italiano*, Vol XVI.

LANDI, G.-POTENZA, G. *Manuale di Diritto Amministrativo*. GIUFFRÈ EDITORE, Milano, 1997.

LARES MARTÍNEZ, E. *Manual de Derecho Administrativo*. 8va. ed. Caracas, 1990.

LEAÑEZ SIEBERT, C. “La asesoría jurídica de la administración pública nacional por la Procuraduría General de la República”. *Libro Homenaje a la Procuraduría General de la República*. Caracas, 1986.

LETOURNEUR, M. – BAUCHET, J. – MERIC, J. *Le Conseil d'Etat et les tribunaux administratifs*. Paris, 1970.

LIEBMAN, E.T. *Manual de Derecho Procesal Civil*. EJE, Buenos Aires, 1980.

LÓPEZ DÍAZ, A. “El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria”. *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário. A criminalização das infracções fiscais*. AFP-ILADT, Lisboa, 1998, Livro 2.

LÓPEZ MENUDO, F.

_____ *Los Principios Generales del Procedimiento Administrativo. Procedimiento Administrativo en el Derecho Comparado*. (Coordinador BARNES VÁZQUEZ, J. Civitas, Madrid, 1993.

_____ *Régimen Jurídico de los llamados ‘intereses moratorios’ en materia tributaria (Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*. Civitas, Madrid, 1994.

LORETO, L. “Adhesión a la apelación”. *Ensayos Jurídicos*. Fundación Roberto Goldschmidt. Editorial Jurídica Alva, Caracas, 1987.

LOZANO, B. *La extinción de las sanciones administrativas*. Marcial Pons, Madrid, 1990.

MAIRAL, H.

_____ *La doctrina de los propios actos y la Administración Pública*. Depalma, Buenos Aires, 1988.

_____ *Control Judicial de la Administración Pública*. DEPALMA, Buenos Aires, 1984.

MARANIELLO, P.A. “El amparo en Argentina. Evolución, rasgos y características especiales.” *Revista IUS*. Enero-Junio 2011, Vol. 5, No. 27, consultado en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-21472011000100002

MÁRQUEZ CABRERA, J.C. “Aspectos constitucionales de la ejecución de sentencias contencioso tributarias”. *Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales*. FUNEDA, AVDT, Caracas, 2004.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. - CALDERÓN CARRERO, J.M., «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿El final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena Fiscal 1-2*, enero, Aranzadi, 2014.

MARTIN REBOLLO. Nuevos planteamientos en materia de responsabilidad de la Administración pública. *Libro Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, CIVITAS, Madrid, 1991.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M. *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*. Thomson Reuters-Aranzadi, Pamplona, 2020.

MATA SIERRA, M.T. *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*. Lex Nova, Valladolid, 1997.

MAURACH, R. – Zipf, H. *Derecho Penal*. ASTREA, Buenos Aires, 1994.

MEJÍA ARNAL, L.A. “El principio de la comunidad de la prueba. Su alcance”. *Revista de Derecho Probatorio*. No.1. Editorial Jurídica ALVA, Caracas, 1992.

MEJÍA BETANCOURT, J.A. “La crisis constitucional del Derecho Tributario”. *XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Patologías del Sistema Tributario Venezolano*. AVDT, Caracas, 2019.

MELGAR ADALID, M. “El derecho humano de acceso a la justicia”. *Liber Amicorum Héctor Fix-Zamudio*. Secretaría de la Corte Interamericana de Derechos Humanos., San José, Costa Rica, 1998.

MELILLI SILVA, M. “El documento público electrónico.” *Derecho Probatorio. IX Jornada Aníbal Domínguez Homenaje al Dr. Salvador Yannuzzi*. UCAB-ABC Ediciones-Asociación Civil Juan Manuel Cajigal, Caracas, 2020.

MENÉNDEZ RESACH, A. “Procedimientos Administrativos: Finalización y Ejecución”. *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*. Tecnos, Madrid, 1993.

MERINO JARA, I. *Facturas y Registros. Requisitos y efectos fiscales*. Lex Nova, Valladolid, 1996.

MESSINEO, F. *Manual de Derecho Civil y Comercial*. EJEA, Buenos Aires, 1979.

MIALOT, C. “Un gigante del Derecho Público: Eduardo García de Enterría”. *Revista de Administración Pública*. No. 195. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2014.

MOCHÓN LÓPEZ, L. *Actos de Gestión Tributaria Reclamables*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid, 1995.

MOLES CAUBET, A. “El principio de la legalidad y sus implicaciones”. *Revista de la Facultad de Derecho*. No. 50. UCV, Caracas, 1971.

MONTERO AROCA, J.-FLORS MATÍES, J. *Los recursos en el proceso civil*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2001.

MORALES MOLINA, H. “El proceso contencioso-administrativo y su comparación con el proceso civil”. *Derecho Procesal Administrativo*. Ediciones Rosaristas, Bogotá, 1980.

MORELLO, M. *La prueba. Tendencias modernas*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires.

MORLES HERNÁNDEZ, A.

_____ *Curso de Derecho Mercantil*. UCAB, Caracas, 2002.

_____ *La banca en el marco de la transición de sistemas económicos en Venezuela*. UCAB, 2011.

MOSCHETTI, F. “Las posibilidades de acuerdo entre la Administración Financiera y los contribuyentes”. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996

MOUCHARFIECH PARRA, D. “El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria” *30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2012.

MUÑOZ SABATÉ, L. *Técnica Probatoria. Estudios sobre las dificultades de la prueba en el proceso*. Editorial Praxis, S.A., Barcelona, 1993.

NAVARRINE, C-ASOREY, R. *Arbitraje. Jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Proceso arbitral en cuestiones tributarias*. La Ley, Buenos Aires, 1992.

NIETO, A. *Derecho Administrativo Sancionador*. Tecnos, Madrid, 1994.

NIKKEN, P. *La protección internacional de los Derechos Humanos. Su desarrollo progresivo*. CIVITAS, 1987.

NUÑEZ, J.M. “El derecho al secreto profesional y el artículo 24 de la Constitución: una visión unitaria de la institución.”. *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje a García de Enterría*. CIVITAS, Madrid, 1991.

OCTAVIO, J.A. *Comentarios analíticos al Código Orgánico Tributario*. EJV, Caracas, 1998.

OCTAVIO LEAL, J.A. *La realidad económica en el Derecho Tributario*. EJV, Caracas, 2000.

OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/exchange-of-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshorestructures.pdf

ORTIZ ÁLVAREZ, L.

_____ *La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública*. EJV, Caracas, 1995.

_____ *Jurisprudencia de medidas cautelares en el contencioso administrativo (1980-1994)*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1995.

_____ *Jurisprudencia de Responsabilidad Extracontractual del Estado (1961-1997)*. EJV-FUNEDA, Caracas, 1997.

_____ *La Protección Cautelar en el Contencioso Administrativo*. Editorial Sherwood, Caracas, 1999.

ORTIZ-ÁLVAREZ, L – HENRÍQUEZ MAIONICA, G. *Las grandes decisiones de la jurisprudencia de amparo constitucional (1969-2004)*. Editorial Sherwood, Caracas, 2004.

ORTIZ LIÑAN, J. *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la hacienda pública de sus datos personales*. Editorial Comares, Granada, 2003.

OTTOLENGHI, M.A. “Conceptos Fundamentales para la construcción del instituto arbitral”. *Revista de Derecho Procesal*, No. II. Buenos Aires, 1943.

PALAO TABOADA, C.

_____ “El fraude a la ley en el Derecho Tributario”. *RDFHP*, No. 66. 1966.

_____ “Naturaleza y Efectos Jurídicos de la Conformidad del Contribuyente con las Actas de Inspección”. *HPE*. No. 21, 1973.

PALMA, P. *La política cambiaria en Venezuela. Más de cien años de historia*. EJV-IESA, Caracas, 2020.

PARADA VÁZQUEZ, R.

_____ “Privilegio de la decisión ejecutoria y proceso contencioso”. *Revista de Administración Pública* No. 55, Madrid, 1968, p. 109.

_____ *Derecho Administrativo*. Marcial Pons, Madrid, 1992.

PAREJO ALFONSO, L. “La Tutela Judicial Cautelar en el orden contencioso-administrativo”. *Revista de Derecho Público*, No. 29, Enero-Marzo 1987. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1987.

PAREJO ALFONSO, L.- JIMÉNEZ-BLANCO, A.-ORTEGA ÁLVAREZ, L. *Manual de Derecho Administrativo*. Editorial Ariel, S.A., Barcelona, 1997.

PARRA QUIJANO, J. “Crisis de la noción clásica de la carga de la prueba”. *Revista de Derecho Probatorio*. No. 8. Editorial Jurídica ALVA, Caracas, 1997.

PEÑA SOLIS, J. *La potestad sancionatoria de la Administración Pública Venezolana*. Tribunal Supremo de Justicia, Colección Estudios Jurídicos No. 10. Caracas, 2005.

PÉREZ DE AYALA, J.L.-GONZÁLEZ, E. *Curso de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1991.

PÉREZ ROYO, F. *Derecho financiero y tributario. Parte General*. Civitas, Madrid, 1996.

PERIS GARCÍA, P. *La prueba en la reclamación económico-administrativa y en el recurso contencioso*. ARANZADI, Pamplona, 1997.

PITA GRANDAL, A.M. *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 1998.

PODETTI, R. “Trilogía estructural de la ciencia del Derecho Procesal”. *Revista de Derecho Procesal Argentina*. 1944.

PORPORATTO, P. “Estándares de Transparencia e Intercambio Automático de Información Tributaria en América Latina.” *Documentos de Trabajo*. CIAT, Junio, 2016. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2016/DT_01_2016_Porporato.pdf

PUCCINELLI, O.R. “Tipos y subtipos de hábeas data en América Latina.” *Cuadernos de Derecho Público*. No. 1. 2019.

RAMÍREZ MURZI, M.

_____ “El recurso de apelación en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 6. Marco Ramírez Murzi Editor, Caracas, 1965.

_____ “Contencioso Fiscal – Notas Comparativas.” *Revista de Derecho Tributario*. No. 19, Marco Ramírez Murzi Editor, Caracas, 1967.

RAMÍREZ VAN DER VELDE, A. “Amparo tributario o tributos amparados en el Impuesto a las Ventas al Mayor.” *Revista Derecho Tributario*. No. 76. AVDT, Caracas, 1997.

RANELLETTI, O. *Istituzioni di diritto pubblico*. Padua, 1937.

REDONDO, A. *Curso práctico de contabilidad general y superior*. Centro Contable Venezolano, Caracas, 2004.

RENGEL ROMBERG, A. *Tratado de Derecho Procesal Civil Venezolano. Según el nuevo Código de 1987. IV El procedimiento ordinario. Las pruebas en particular*. Organización Gráficas Capriles, C.A., Caracas, 1999.

RETORTILLO GONZÁLEZ, C. M. *Suspensión de los Actos Administrativos por los Tribunales de lo Contencioso Administrativo*. Editorial Montecorvo. Madrid, 1963.

RICCI, J.C. *Memento de la jurisprudence administrative*. 5e. Hachette, Paris, 2004,

RIVERO, J. *Derecho Administrativo*. Instituto de Derecho Público, UCV, Caracas, 1984.

RIVERO, J. – WALINE, J. *Droit Administratif*. Dalloz, Paris, 1996.

RODRÍGUEZ GARCÍA, N. “La eficacia de los actos administrativos”. *Revista de Derecho Público*. No. 38. EJV, Caracas, 1989.

ROJAS PÉREZ, M. “El agotamiento opcional de la vía administrativa en el Derecho Positivo Venezolano Actual.” *Revista de Derecho Administrativo*. No. 20. Editorial Sherwood, Caracas, 2005.

ROMERO LÓPEZ, A. *Principios de contabilidad, Normas de Información Financiera de la A-1 a la A-8 y B-2 y B-3, cuenta, estados financieros e IVA*. McGraw-Hill – Interamericana Editores, S.A. de C.V., México, 2010.

ROMERO-MUCI, H.

_____ “Contribución al estudio de la acción en carencia en el contencioso administrativo venezolano”. *Revista de la Fundación de la Procuraduría General de la República*. No. 4. Caracas, 1991.

_____ *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local* (1936 – 1996). EJV, Caracas 1997.

_____ “Naturaleza jurídica de los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela y su incidencia en la determinación de la renta financiera para el cálculo del Impuesto sobre la Renta de Dividendos”. *VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Impuesto sobre la Renta e Ilícitos Tributarios*. Caracas, 2002.

_____ *Lo racional y lo irracional de los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario*. AVDT, Caracas, 2004

_____ “Apostillas sobre la técnica probatoria de la contabilidad”. *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2009.

_____ “El sinsentido de la objetividad y de la verdad contable: una perspectiva jurídica.” *Temas de Actualidad Tributaria. Homenaje al Profesor Jaime Parra-Pérez*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales-AVDT, Caracas, 2009.

_____ *El derecho y el revés de la contabilidad*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios No. 94. Caracas, 2011.

_____ “Evolución (o involución) jurisprudencial en el contencioso tributario.” *Revista de Derecho Tributario*. No. 139. AVDT, Caracas, 2013.

_____ (In)moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y la anomia social. *XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Patologías del Sistema Tributario Venezolano*. AVDT, 2019.

ROMERO REY, C. “La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas: Un palimpsesto.” *Revista de Administración Pública*. No. 213. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2020.

RONDÓN, A. “El documento electrónico en el Derecho Procesal Tributario”. Referencia jurisprudencial. *Revista de Derecho Tributario*. No. 113. AVDT, Caracas, 2007.

RONDÓN DE SANZO, H.

_____ *Teoría General de la Actividad Administrativa*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1981.

_____ “Las Potestades de la Administración en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos”. *El Procedimiento Administrativo. Archivo de Derecho Público y Ciencias de la Administración*, UCV, Caracas, 1983, Vol. IV.

_____ *Procedimiento Administrativo. Archivo de Derecho Público y Ciencias de la Administración*, Vol. IV. UCV, Caracas, 1983.

_____ “El principio de la confianza legítima en el derecho venezolano”. *III Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer Carías*. FUNEDA, Caracas, 1997.

ROSENBERG. *La Carga de la Prueba*. Buenos Aires, 1956.

ROSEMBUI, T. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999.

ROSSANI GARCEZ, J.M. (Coordinadora). *A arbitragem na era da globalização*. Editora Forense, Río de Janeiro, 1999.

RUAN SANTOS, G.

_____ “Comentarios Sobre la aplicabilidad del instituto de la transacción a la actividad de la administración pública”. *Revista de Derecho Público*. No. 7. EJV, Caracas, 1981.

_____ “El contencioso Tributario”. *Revista de Derecho Público*. No. 21. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1985.

_____ “El amparo tributario en Venezuela”. *Revista de La fundación Procuraduría General de la República*. No. 1. Caracas, 1986.

_____ “El recurso contencioso tributario: ensayo de su perfil”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 56. AVDT, Caracas, 1992.

_____ “Nueva dimensión del derecho tributario por aplicación directa de la Constitución. Aspectos sustantivos y adjetivos”. *Libro Homenaje a Ilse Van Der Velde*. Funeda, Caracas, 1998.

_____ “El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo: Límites de su alcance. Especial Referencia a los actos de determinación tributaria y a las actas fiscales”. *Homenaje a José Andrés Octavio*. AVDT-FUNEDA, Caracas, 1999.

_____ *Visión crítica sobre la transacción y el arbitraje en el Derecho Tributario. Hacia los acuerdos procedimentales*. Trabajo de incorporación como “Individuo de Número” a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. ACIENPOL, Caracas, 2004.

SAGÜES, N.P. *El Hábeas Data en Argentina (Orden Nacional)*. *Ius et Praxis*. Universidad de Talca, Chile, 1997.

SAINZ DE BUJANDA, F.

_____ “Los métodos de determinación de la base imponible y su proyección sobre la estructura del sistema tributario”. *Hacienda y Derecho*. VI, I.E.P, Madrid, 1973.

_____ “Análisis jurídico del hecho imponible”. *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires, 1986.

SAINZ MORENO, F. “La ‘*reformatio in peius*’ en materia de contrabando. *Revista de Administración Pública*. No. 76. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, Enero-Abril, 1975.

SALEMI, G. *Corso di diritto amministrativo*. Padua, 1938.

SAMMARTINO, S. “La declaración de impuesto”. *Tratado de Derecho Tributario*. Dirigido por AMATUCCI, A. Editorial Temis, S.A., Bogotá, 2001.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, S. *Procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria. Actualizado a la jurisprudencia*. FUNEDA, Caracas, 2012.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A. *Principios de Derecho Administrativo*. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000.

SANTANA, Jansen. “La inoperatividad del arbitraje tributario en detrimento del derecho del contribuyente a gestionar estratégicamente sus controversias fiscales.” *Patologías del Sistema Tributario Venezolano. Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2019.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A. – PAREJO ALFONSO, L. *Derecho Administrativo. La Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Centro de Estudios Ramón Arces, S.A., Madrid, 1992.

SANZ RUBIALES, I. “Contenido y alcance de la prohibición de *reformatio in peius* en el procedimiento administrativo”. *Revista de Administración Pública*. No. 190. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2013.

SAYAGUÉS, L. E. *Tratado de Derecho Administrativo*, Montevideo, 1986.

SCHWARTZ, B. *Administrative Law*. Little, Brown & Company, Boston, 1991.

SEER, R. “Contratos transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán”. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996.

SERRA DOMÍNGUEZ, M. “Comentarios a los artículos 1.249 a 1.253 del Código Civil”. *Comentarios al Código Civil y Comentarios Forales*. Editorial Revista de Derecho Privado, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1981.

SERLOOTEN, P.

_____ *Introduction au droit fiscal*. Dalloz, Paris, 2000.

_____ *Droit fiscal des affaires*. Dalloz, 7^e édition. Paris, 2008,

SIBLESZ VISO, R. “El arbitraje (tributario) en Venezuela: derecho y conflicto”. *Revista de Derecho Tributario*. No.153. AVDT, Caracas, 2017.

SOL, J.

_____ “Presentación”. *Libro Homenaje a José Andrés Octavio*. AVDT, Caracas, 1999.

_____ “La codificación del derecho tributario y el debido equilibrio entre los derechos del fisco y los de los contribuyentes.” Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001. AVDT, Caracas, 2002.

_____ “La Prueba del Testigo Experto y su Valoración en el Proceso Contencioso Tributario.” Memorias de las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. AVDT, Caracas, 2004.

SOL GIL, J. – RODRÍGUEZ, N. “Relaciones, discrepancias y conflictos del Derecho tributario venezolano con la ciencia contable y las normas internacionales de información financiera.” *Revista de Derecho Tributario*. No. 153. AVDT, Caracas, 2017.

SOLER ROCH, M.T.

_____ “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al impuesto sobre la renta de las personas físicas”. *Revista Española de Derecho Financiero*. CIVITAS, Madrid, 1980.

_____ “Una reflexión sobre la deriva del Derecho Tributario”. *Red de Profesores de Derecho Financiero y Tributario*. <https://rpdf.org/2019/06/24/1232/>

SPISSO, R.

_____ “Facultades de la Administración en la determinación tributaria”. XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. Relatos Nacionales. Montevideo, 1996.

_____ *La tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal*. DEPALMA, Buenos Aires, 1996.

SUSSKIND, R. *Online courts and the future of justice*. OUP, Oxford, 2019.

TOBÍA, R.E. “Las Pretensiones Procesales en el Recurso Contencioso Tributario y el Procedimiento Administrativo Previo.” *Revista de Derecho Tributario*. No. 127. AVDT, Caracas, 2010.

URBINA, C. “Hacia la consolidación jurisprudencial de la teoría de los actos de autoridad en el contencioso administrativo venezolano.” *Revista de Derecho Administrativo*. No. 10. Editorial Sherwood, Caracas, 2000.

URBINA MENDOZA, E.J. “El derecho público del algoritmo. Reflexiones sobre la transición de la modernidad jurídico/crítica lineal a la cuántica/fractal”. *Revista de Derecho Público*. No. 161-162. EJV, Caracas, 2020.

URDANETA PÉREZ, J. “La acción de amparo en materia tributaria”. *Revista de Derecho Público*. No. 25. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1986.

VALDES COSTA, R.

_____ *Curso de Derecho Financiero*. 2da., ed. DEPALMA-TEMIS-MARCIAL PONS, Buenos Aires, Bogotá, Madrid, 1996.

_____ “Los acuerdos entre la Administración y los contribuyentes”. *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario No. 1 a la No. 50*. AVDT, 1999.

VALLADARES, G. “El Plan BEPS y su posibilidad de incorporación en el ordenamiento jurídico venezolano”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 149. AVDT, Caracas, 2016.

VALLENILLA TOLOSA, M. “Supuestos para la Procedencia del Procedimiento de Intimación de Derechos Pendientes: Su uso o abuso por parte de las Autoridades Tributarias.” *VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2004.

VAN DER VELDE HEDDERICH, I. *In Memoriam Ilse van der Velde Hedderich*. AVDT, Caracas, 2001.

VEDEL, G. *Derecho Administrativo*. Aguilar, Madrid, 1980 (tr. 6ta. ed.).

VELAZCO SILVA, K. *La confianza legítima ante actuaciones de funcionarios de hecho*. Universidad del Zulia, Maracaibo, 2020.

VESCOVI, E. *Los recursos judiciales y demás medios impugnativos en Iberoamérica*. Depalma, Buenos Aires, 1988.

VICENTE-ARCHE COLOMA, P. “El modelo de arbitraje tributario de Portugal y su posible traslación al Ordenamiento jurídico español” *Revista de Finanzas públicas e direito fiscal*. No. ¾. Portugal, 2018.

VILLAR PALASI, J.L.- VILLAR EZCURRA, J.L. *Principios de Derecho Administrativo*. Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993.

VILLEGAS, H. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1980.

VILORIA MÉNDEZ, M.

_____ “La factura fiscal incompleta y el derecho a la deducción de la cuota tributaria soportada en el Impuesto al Valor Agregado”. *Revista de Derecho Tributario*. No.86. AVDT-LEC, Caracas, 2000.

_____ “Los Mensajes de Datos y la prueba de los negocios, actos y hechos con relevancia jurídica soportados en formatos electrónicos.” *Revista de Derecho Informático*. No. 36, edición julio de 2001 (www.alfa-redi.org).

_____ “Los mensajes de datos: Su valoración y eficacia probatoria y las formas procesales para su promoción y evacuación en juicio.” *Tesis para la Especialización en Derecho Procesal de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Centro de Estudios de Postgrado, Universidad Central de Venezuela*. Caracas, abril, 2006.

VILORIA MÉNDEZ, M-SÁNCHEZ GONZÁLEZ, S-FRAGA PITTALUGA, L. *La Factura Fiscal. Régimen Jurídico*. Fundación Defensa del Contribuyente, Caracas, 2003.

VISO, M.D.L. “Reflexiones sobre la Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas Venezolana (LMD y FE)”. *Estudios de Derecho Civil. Libro Homenaje a José Luis Aguilar Gorrondona*. Colección Libros Homenaje No. 5. Fernando Parra Aranguren Editor. Tribunal Supremo de Justicia. Caracas, 2002.

WAERZEGGERS, C.- HILLIER, C. “Introducing an advance tax ruling (ATR) regime”. *Tax Law IMF Technical Note*. IMF, Legal Department, Vol. 1, 2016.

WEFFE, C.

_____ “La verificación y los derechos de los contribuyentes en el procedimiento penal tributario”. *Memorias de las VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Facultades de la administración tributaria y derechos y garantías de los contribuyentes*. AVDT, Caracas, 2004.

_____ “Notas introductorias sobre la pena de clausura en el Derecho Tributario venezolano”. *Revista de Derecho Tributario*. No. 111. AVDT-LEGIS, Caracas, 2006.

_____ “La elusión tributaria”. *Memorias XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Caracas, 2008.

_____ *Garantismo y derecho Penal Tributario en Venezuela*. GLOBE, Caracas, 2010.

_____ “De la naturaleza del acto determinativo tributario: Nuevas reflexiones sobre viejos problemas.” *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*. Guanajuato, Vol. I, No. 3, enero-junio, 2015.

_____ “Inflación y derecho penal tributario. Las sanciones tributarias como obligaciones «de valor»”. *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2016.

_____ “Derechos del contribuyente vs. expansión sancionadora. Una aproximación garantista al derecho tributario sancionador post-BEPS.” *Derechos de los Contribuyentes*. AMDF, Ciudad de México, 2019.

_____ “Taxpayers’ Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.” *Bulletin for International Taxation*. IBFD, Vol 74, No. 2. Amsterdam, 2020.

WEIL, R. – LENTZ, D. – EVANS, E. *Litigation Services Handbook: The Role of the Financial Expert*, 6th Edition. WILEY, 2017.

YANNUZZI, S. *Discurso de Incorporación como Individuo de Número de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*. Caracas, 2019. Discursos-de-incorporacion-243.pdf (acienpol.org.ve)

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

ZICCARDI, H. “Derecho Tributario Administrativo o Formal”. *Tratado de Tributación. Derecho Tributario*. ASTREA, Buenos Aires, 2003.

ZORNOZA PÉREZ, J. “Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español”. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996.