

## UN DESAFÍO PASADO Y PRESENTE DEL DERECHO TRIBUTARIO: LA NATURALEZA DE LA SOLUCIÓN DETERMINATIVA Y LA QUIEBRA DE LA TEORÍA QUE PREDICA SU CONCEPCIÓN CON FUNDAMENTO EXCLUSIVO EN LA LEY

SERVILIANO ABACHE CARVAJAL\*

### Resumen

El objeto de estudio es la naturaleza del procedimiento oficioso de determinación tributaria, a partir de los actos administrativos, y de la declaración y liquidación de la obligación tributaria contenida en éstos. En este orden de ideas, se revisa, entre otras cosas, el alcance del carácter declarativo de este procedimiento administrativo, para lo cual se toman en cuenta algunas falacias jurídicas involucradas, que en definitiva ponen en evidencia la quiebra implícita en la teoría que predica una determinación tributaria basada exclusivamente en la ley. Luego, se analizan las consecuencias de exigir obligaciones tributarias inciertas e ilíquidas y sus efectos a la luz de los tratados internacionales sobre derechos humanos. Para finalizar el ensayo, se brinda una conclusión general sobre lo expuesto.

### Palabras clave

Determinación tributaria, exigibilidad, obligación tributaria, naturaleza declarativa, falacias, derechos humanos.

---

\* Abogado mención *Magna Cum Laude*, Universidad Central de Venezuela. Especialista en Derecho Tributario mención Honorífica, Universidad Central de Venezuela. Profesor de la Cátedra "*Derecho Tributario Internacional*" en los Cursos de Especialización en Derecho Tributario y Gerencia Tributaria, Universidad Católica del Táchira. Profesor de las Cátedras "*Determinación Tributaria*" y "*Derecho Municipal Tributario*" del Diplomado en Gerencia Tributaria de Empresas del Centro Internacional de Actualización Profesional (CIAP), Universidad Católica Andrés Bello. Asistente Académico y de Investigación de la Cátedra "*Determinación Tributaria*" en el Curso de Especialización en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela. Miembro de Número, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Secretario del Comité de Derecho Procesal Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Secretario del Comité de Derecho Penal Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro del Comité Editorial de la Revista de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

**Abstract**

The study object is the nature of the administrative tax assessment procedure, starting from the administrative acts, and the declaration and calculation of tax liabilities contained in the foresaid acts. In this order of ideas, the extent of the declarative nature of this administrative procedure is, amongst other things, reviewed, taking in account some legal fallacies that are involved in the issue, which prove the implicit rupture in the theory that predicates a tax assessment procedure exclusively based on the Law. Then, the consequences of collecting uncertain and uncalculated tax liabilities and its effects under international human rights treaties are analyzed. To close the essay, a broad conclusion of what was exposed is offered.

**Key words**

Tax assessment, collection, tax liability, declarative nature, fallacies, human rights.

---

# UN DESAFÍO PASADO Y PRESENTE DEL DERECHO TRIBUTARIO: LA NATURALEZA DE LA SOLUCIÓN DETERMINATIVA Y LA QUIEBRA DE LA TEORÍA QUE PREDICA SU CONCEPTIÓN CON FUNDAMENTO EXCLUSIVO EN LA LEY<sup>1</sup>

SERVILIANO ABACHE CARVAJAL<sup>2</sup>

## 1. Las Instituciones de Ramón Valdés Costa: la posición del maestro uruguayo a título de proemio al tema de la “firmeza” del acto tributario como presupuesto de su *eficacia* y de la “naturaleza” de la *determinación oficiosa*

El maestro Ramón Valdés Costa<sup>3</sup> sostuvo que el acto administrativo definitivo no es inmediatamente eficaz, o dicho de otro modo, *no es ejecutivo*, por cuanto simplemente constituye la *posición* de la Administración y, siendo así, el mismo se entenderá exigible en el supuesto de que el contribuyente *accepte* su contenido, o que en caso de haberlo recurrido, haya recaído decisión sobre el asunto. Al respecto, textualmente explica que:

[L]a decisión administrativa definitiva carece por sí misma de eficacia; es sólo la fijación de la posición de la administración acreedora del tributo frente al

---

1 Este trabajo se enmarca dentro de una investigación que actualmente realiza el autor sobre la presunción de legitimidad del acto administrativo y la carga probatoria.

2 Abogado, mención *Magna Cum Laude*, Universidad Central de Venezuela. Especialista en Derecho Tributario mención Honorífica, Universidad Central de Venezuela. Profesor de la Cátedra Derecho Tributario Internacional en los cursos de especialización en Derecho Tributario y Gerencia Tributaria, Universidad Católica del Táchira. Profesor de las cátedras Determinación Tributaria y Derecho Municipal Tributario del diplomado en Gerencia Tributaria de Empresas del Centro Internacional de Actualización Profesional (CIAP), Universidad Católica Andrés Bello. Asistente Académico y de Investigación de la Cátedra Determinación Tributaria en el curso de Especialización en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela. Miembro de Número, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Secretario del Comité de Derecho Procesal Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Secretario del Comité de Derecho Penal Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro del Comité Editorial de la *Revista de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

3 Cfr. Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996.

contribuyente deudor; adquirirá eficacia y podrá ser ejecutada, cuando el contribuyente la acepte, expresa o tácitamente, o hayan sido decididos los juicios de legalidad planteados por el contribuyente<sup>4</sup>.

En esa línea de pensamiento, Valdés Costa también consideró que el proceso de ejecución de la voluntad administrativa debe, en todo caso, realizarse *con posterioridad* a que haya sido dictada la decisión judicial del control de legalidad del acto, expresando al respecto que:

[E]l proceso de ejecución, que al menos en nuestro derecho se realiza siempre en la vía judicial, debe, a nuestro juicio, ser siempre posterior a la decisión de controversia sobre la legalidad del acto. No hay ninguna razón para reconocer a la administración el derecho de ejecutar un crédito cuya validez está precisamente en discusión ante los órganos jurisdiccionales del Estado<sup>5</sup>.

A lo anterior agregó, además, que la ejecutoriedad de los actos administrativos “[i]ndudablemente no tiene justificativo en las relaciones meramente pecuniarias en las cuales no están comprometidas cuestiones de orden público o de soberanía estatal”<sup>6</sup>.

Como se observa, Valdés Costa respaldaba plenamente el carácter de firmeza del acto administrativo de contenido tributario, como “presupuesto de su eficacia”, lo que significa que el mismo no podría ser ejecutado —al igual que la obligación tributaria en él oficiosamente determinada— hasta tanto haya transcurrido *íntegramente* el lapso de impugnación que intenta el contribuyente para hacer valer sus defensas frente a la *posición administrativa*, esto es, que haya *aceptado* la voluntad del ente fiscal, o que, en caso de haber recurrido su postura ante los tribunales, no podrá

---

4 *Ibíd.*, p. 16.

5 *Ibíd.*, p. 19.

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

tener lugar ejecución alguna hasta tanto no haya sido decidida de manera *definitivamente firme* la causa judicial.

La comentada posición, que suscribimos plenamente, la seguiremos desarrollando y complementando con otros argumentos que, como se verá, predicán la *firmeza* del acto tributario como condición *necesaria* de su exigibilidad y, con ello, reportan importantes consecuencias sobre la exigibilidad misma de la obligación tributaria, así como sobre la *naturaleza* del procedimiento oficioso de determinación tributaria, que constituyen el objeto de este estudio.

## **2. Enfoque del planteamiento desde la óptica de los actos administrativos de determinación tributaria: obligaciones “determinadas” y el principio de certeza del tributo<sup>7</sup>**

Hablar de actos administrativos definitivamente *firmes*, equivale a hablar de actos de determinación tributaria *exigibles*. Estos actos de determinación, contentivos de la *solución o posición determinativa* de la Administración Tributaria, tampoco serán exigibles hasta tanto no hayan alcanzado plena *firmeza* jurídica.

En efecto, si el acto de determinación no es firme y, con ello, tampoco es exigible, debido a que no ha transcurrido íntegramente el lapso de impugnación del mismo o, recurrido éste, se está discutiendo su legalidad objetiva (forma) y contenido (fondo) ante los tribunales de justicia y, en consecuencia, la obligación declarada en el mismo *no es cierta ni líquida*, esto es, se desconoce con claridad su *existencia* y con precisión su *cuantía*, entonces la misma *carece de exigibilidad*.

En este sentido, hasta tanto la obligación tributaria no haya sido determinada de manera concluyente, con plena certeza, esto es, no se haya precisado si existe deuda tributaria y, de ser así, su importe o cuantía de-

---

<sup>7</sup> Las ideas desarrolladas en este punto las expusimos —en parte—, en Abache Carvajal, Serviliano, “ La determinación de la obligación tributaria y su corrección monetaria, en la sentencia No. 1490/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia”, *Revista de Derecho Tributario*, 121, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2009, pp. 142 y ss.

*finitiva*, entonces el procedimiento de determinación que pende no puede, lógicamente, considerarse concluido y, por ello, definitivo ni mucho menos firme, en razón de la *variabilidad* de su resultado *preliminar*, ya sea por aumento o disminución del *quantum* de la obligación tributaria, incluso pudiendo decretarse *judicialmente* la inexistencia de la obligación *administrativamente determinada*.

Lo anterior encuentra su fundamento en el ordenamiento jurídico venezolano, entre otras razones, en las *facultades* que detentan los jueces de lo contencioso tributario —como especie de lo contencioso administrativo— las cuales, según se conoce, no se limitan a la declaratoria de la nulidad del acto sometido al control judicial de legalidad, sino que van más allá —por mandato y reconocimiento expreso en la Constitución<sup>8</sup>—, siendo verdaderas *potestades de plena jurisdicción*<sup>9</sup>, cobrando especial trascendencia en el procedimiento de determinación tributaria, que si bien podría considerarse que el mismo encuentra su más importante manifestación en su modalidad oficiosa, *no se agota en ella*, tal y como lo ha sentado la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en los términos siguientes:

*De lo anterior se deriva que los órganos jurisdiccionales integrantes de la jurisdicción contencioso-tributaria, pueden llevar a cabo la determinación de obligaciones tributarias así como de sus correspondientes sanciones; es decir, proceder al cálculo de la deuda tributaria y sus accesorios, pues dicha determinación radica en la facultad de control que la Constitución y la Ley reconocen a la jurisdicción contencioso-administrativa —y a la especial con-*

---

8 Publicada inicialmente en la *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela, 36.860, del 30 de diciembre de 1999, y reimpressa posteriormente con algunas correcciones en la *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela, 5.453 Extraordinario, del 24 de marzo de 2000. Su primera enmienda, así como el texto íntegro de la Constitución, fueron publicados en *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela, 5.908 Extraordinario, del 19 de febrero de 2009.

9 Artículo 259 de la Constitución: “La jurisdicción contencioso administrativa corresponde al Tribunal Supremo de Justicia y a los demás tribunales que determine la ley. Los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración; conocer de reclamos por la prestación de servicios públicos; y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa”.

tencioso-tributaria— sobre la actividad de la Administración, más aún cuando el objeto controvertido desde el punto de vista de ingresos del Estado, es *la certeza en la determinación de la cuota tributaria en un asunto determinado*. En efecto, el control por parte de los órganos jurisdiccionales integrantes de la jurisdicción contencioso-tributaria, no debe limitarse única y exclusivamente a precisar si la determinación efectuada por la Administración Tributaria fue ajustada a derecho o no, sino que puede llevar a cabo la restitución de la situación jurídica infringida por la actividad administrativa, pues la determinación no es un acto constitutivo de un derecho, sino un acto declarativo de la existencia o inexistencia de una obligación tributaria; es decir, *lo que se busca es la certeza de la cuota tributaria que debe exigirse, la cual no puede ser ajena al control del órgano jurisdiccional competente*.

Sobre la base de lo anteriormente expuesto, puede señalarse que la determinación de la obligación tributaria llevada a cabo por el órgano jurisdiccional, procede en aquellos casos en los cuales exista previamente un procedimiento de determinación realizado por la Administración o por el contribuyente y la cual fuere contraria a derecho. Asimismo, es necesario para que proceda la determinación por parte de los órganos jurisdiccionales que existan en autos elementos que permitan al juez precisar la exactitud de la obligación tributaria y sus accesorios.

En consecuencia, *la jurisdicción contencioso-tributaria puede no sólo declarar la conformidad a derecho o no de la determinación que se somete a su examen, sino que podrá, tomando en cuenta los elementos de autos, restituir la situación jurídica infringida, llevando a cabo la determinación o los ajustes de la obligación tributaria y de sus accesorios, estableciendo con certeza la cuota tributaria que corresponde pagar a la contribuyente, tal como ocurrió en el presente caso*.

*Por ello, no encuentra esta Sala justificación alguna que impida a los órganos jurisdiccionales competentes, la facultad de llevar a cabo la determinación de la obligación tributaria y sus accesorios, más cuando la misma actúa en uso de sus facultades de control de la actividad administrativa, pues de esta manera se le brinda a las partes la efectividad de la tutela judicial solicitada<sup>10</sup> (énfasis agregado).*

---

<sup>10</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 22 de noviembre de 2006, caso *Editorial Diario Los Andes, C. A.*, consultada en *Revista de Derecho Tributario*, 113, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2007, p. 251.

En este sentido, la *continuación* del procedimiento de determinación en sede judicial, derivada de la necesidad de su establecimiento y declaratoria superior por razones de “competencia compartida” entre el aparato administrativo y el jurisdiccional, que a su vez implica la falta de conocimiento certero (claro y preciso), posible modificación, o hasta declaratoria de inexistencia de una obligación tributaria determinada en un acto administrativo que no ha alcanzado firmeza, meridianamente revela por qué dicho acto *no es exigible*.

Así las cosas, en razón de que el acto administrativo de determinación no ha adquirido firmeza, cualidad de la cual no gozará mientras sea impugnabile por los medios ordinarios legalmente establecidos —particularmente, en el ordenamiento jurídico-tributario venezolano, los recursos jerárquico<sup>11</sup> y contencioso tributario<sup>12</sup>—, ante lo cual, como hemos venido sosteniendo, la determinación realizada por el órgano investigador podría resultar (como en efecto ocurre con bastante frecuencia) modificada, o incluso declarada inexistente la obligación tributaria, hace forzoso concluir que sólo se podrán considerar *exigibles* las obligaciones tributarias *ciertas y líquidas*, contenidas en actos administrativos de determinación *definitivamente firmes*. La falta de determinación certera y de exigibilidad de la contingente obligación tributaria, por ausencia de una decisión definitivamente firme en la instancia jurisdiccional acarrea —paralela y lógicamente— la inexigibilidad del acto tributario que la determinó y ha sido objeto de impugnación ante los tribunales.

Pretender la exigibilidad de una obligación tributaria *ilíquida*, por pendencia del procedimiento de determinación que continúa desarrollándose en la instancia judicial, atenta abiertamente contra el principio de certeza del tributo en lo particular e, igualmente, contra el principio de seguridad jurídica en lo general, en relación con la *existencia* y *cuantía* de la supuesta deuda fiscal<sup>13</sup>.

---

11 Regulado en los artículos 242 al 255 del Código Orgánico Tributario vigente, publicado en *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela, 37.305, del 17 de octubre de 2001.

12 Regulado en los artículos 259 al 288 del Código Orgánico Tributario de 2001.

13 En este sentido, la *certeza del tributo* como manifestación directa del principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario ha sido comentada, entre otros, por el profesor Héctor B. Villegas, en los términos siguientes: “[l]a seguridad jurídica en materia tributaria implica la



### 3. Delimitación en la jurisprudencia venezolana del concepto de exigibilidad de las obligaciones tributarias

Si bien desde la década de los sesenta, la otrora Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa (así como los Tribunales de Impuesto sobre la Renta) ya había emitido algunos fallos sobre el *momento de exigibilidad* de la obligación tributaria<sup>14</sup>, no es menos cierto que durante los años ochenta y noventa se dictaron sus decisiones más conocidas hasta ese entonces. En este sentido, se encuentra la sentencia de 8 de mayo de 1980, en la que se delimitó el concepto de exigibilidad a partir del *vencimiento* del lapso de interposición de los recursos de ley, o desde la emisión de su *decisión* judicial, en los términos siguientes: “*Pero ningún crédito es exigible mientras esté pendiente el lapso de interposición o la decisión de alguno de los recursos que establece la Ley contra las planillas respectivas*”<sup>15</sup> (énfasis agregado).

En esa línea de pensamiento, y específicamente sobre la aplicación del criterio de la exigibilidad de las obligaciones tributarias a los fines de la causación de los intereses moratorios, también se pronunció la jurisprudencia de la entonces Corte Suprema de Justicia, según la cual:

En este orden de ideas, *observa la Sala que pendiente el recurso de apelación dicha obligación no es exigible; su exigibilidad sería a partir del...*, fecha en que se dio por terminado el juicio en referencia mediante sentencia dictada por esta Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa. *No siendo exigible la obligación mientras esté pendiente de decisión en la Corte el*

---

*certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria*, así como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre los ciudadanos”. (énfasis agregado). Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8 edición actualizada y ampliada, Buenos Aires, Astrea, 2002, pp. 283 y 284.

14 Al respecto, véase Barnola (h), José Pedro, “Comentario sobre la nulidad del Parágrafo Único del Artículo 59 del Código Orgánico Tributario (doctrina del caso Justo Oswaldo Páez-Pumar et al.)”, *Revista de Derecho Tributario*, 87, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2000, pp. 61 y ss.

15 Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 8 de mayo de 1980, consultada en *Revista de Derecho Público*, 3, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1980, p. 114.

*recurso de apelación*, no es aplicable el artículo 56 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional. Así se declara<sup>16</sup> (énfasis agregado).

Posteriormente, la misma Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia dictaría la sentencia 421 de 10 de agosto de 1993, en el conocido caso Madosa, que pasaría a ser el *estandarte* en el tema, estableciendo a letra que:

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:

Tratarse de un *crédito tributario líquido*, es decir *cuantificado*, fijado su monto de manera expresa en un *instrumento de pago expedido al efecto*.

Fijarse un *plazo para su pago*, indicado de manera *cierta* en ese instrumento de pago.

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.

*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 esta acción hubiese sido decidida y declarado firme el acto de liquidación cuestionado*.

De manera que, como bien señala la recurrida, *los intereses moratorios se causan sobre créditos ciertos, líquidos y exigibles*, lo cual no ocurrió en el caso de autos, por cuanto la Administración Tributaria procedió a calcular los Intereses Moratorios que pretendió cobrar a la contribuyente sobre crédito ilíquido, no exigible para el momento en que calcula dichos intereses moratorios y no se encontraba vencido el plazo para la cancelación de los impuestos y multas determinadas ya que estos créditos fueron liquidados conjuntamente con los Intereses Moratorios. Así se declara<sup>17</sup>.

---

16 Sentencias de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 17 de mayo de 1983, consultadas en *Gaceta Forense*, tercera etapa, 120, vol. I, Órgano de Publicidad de la Corte Suprema de Justicia, Caracas, 1983, pp. 259, 268 y 277.

17 Sentencia 421 de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 10 de agosto de 1993, *caso Manufacturera de Aparatos Domésticos, S. A., (Madosa)*, consultada en original.

El criterio fijado por la Sala Político-Administrativa se mantuvo inalterado hasta el mes de septiembre de 2005, con la sola interrupción de ocho meses durante el año 1999, entre los meses de abril y diciembre de ese año, por la sentencia 291 de 7 de abril de 1999, caso César Montes Sucesores, C. A.<sup>18</sup>, que constituyó un giro de ciento ochenta grados, hasta que se dictó la también conocida sentencia de 14 de diciembre de 1999, mediante la cual se anuló el Parágrafo Único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994<sup>19</sup> relativo a los intereses compensatorios, estableciendo lo que sigue:

La causación de dicho interés estaría supeditada a la *exigibilidad* de la obligación, bien porque habría transcurrido el plazo previsto para su pago, bien porque no se habría suspendido la eficacia del acto por el ejercicio de algún recurso o *porque de haberse impugnado legalmente, la acción hubiere sido decidida y declarado firme el acto de liquidación cuestionado*.

[...]

Además, en ambos casos, y en otro orden de ideas, la suspendibilidad de los efectos del acto por virtud del ejercicio de los recursos administrativos y judiciales (según el caso) impide la aplicación de intereses moratorios *antes de que la obligación tributaria quede definitivamente firme*. En el primero de los supuestos, por virtud de la inexigibilidad que se deduce de esta suspensión; en el segundo, porque así lo impondría el principio de tutela judicial efectiva<sup>20</sup> (énfasis agregado).

18 Sentencia 291 de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 7 de abril de 1999, caso *César Montes Sucesores, C. A.*, consultada en original.

19 Publicado en *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela, 4.727 Extraordinario, del 27 de mayo de 1994.

20 Sentencia 1046 de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 14 de diciembre de 1999, caso *Justo Oswaldo Páez-Pumar et al.*, consultada en *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela, 5.441 Extraordinario, 21 de febrero de 2000, la cual fue con posterioridad ratificada y ampliada (en lo tocante a los efectos *ex nunc* que se le otorgaron), en el fallo 816 de 26 de julio de 2000, dictado por el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, caso *Freddy Orlando Sancler Guevara*, producto de la solicitud de aclaratoria presentada por el entonces gerente jurídico tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria.

El criterio jurisprudencial contenido en la sentencia del caso Recurso de Inconstitucionalidad contra el artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, ha sido comentado por Betty Andrade quien, analizando la posición del Máximo Tribunal, ha expuesto lo siguiente: “[e]n tal sentido, la Corte Suprema de Justicia consideró que las deudas tributarias determinadas en virtud de reparos formulados por la Administración, *sólo serían exigibles una*

Luego de otro cambio momentáneo de criterio de la misma Sala Político-Administrativa, originado en la sentencia 05757 de 28 de septiembre de 2005, caso *Jerma, C. A.*<sup>21</sup>, el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, siguiendo la doctrina del caso *Madosa* de la Sala Político-Administrativa, ratificó nuevamente esa postura, en los términos siguientes:

Ahora bien, con ocasión de la aclaratoria solicitada ante la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia por el Gerente Jurídico del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria —Seniat— respecto de la decisión dictada por la Corte en Pleno de la Corte Suprema de Justicia el 14 de diciembre de 1999, esta Sala Constitucional, al asumir por remisión de la Sala Plena, dictó su decisión No. 816 del 26 de julio de 2000, en la cual ratificó el criterio expuesto en la decisión objeto de aclaratoria. En tal sentido, al igual que la decisión dictada por la Sala Plena el 14 de diciembre de 1999, esta Sala Constitucional estableció que los intereses moratorios se generan *desde la*

---

*vez que el acto administrativo determinativo estuviese definitivamente firme, esto es, que hubiesen transcurrido los lapsos para su recurribilidad o que hubiese recaído sentencia definitivamente firme, declarando total o parcialmente con lugar la procedencia del reparo respectivo*” (énfasis agregado). Andrade Rodríguez, Betty, “La carga de la prueba para el nacimiento de la responsabilidad solidaria del agente de retención conforme al Código Orgánico Tributario venezolano”, *Revista de Derecho Tributario*, 101, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2003, p. 88.

Por su parte, y también comentando el fallo, José Pedro Barnola ha expresado su parecer sobre la doctrina fijada en el mismo, en los siguientes términos: “[...] *la Administración Tributaria considera, erróneamente, que en los casos de determinación de oficio, los tributos que pretende y los intereses sobre dichos tributos son exigibles desde el vencimiento del plazo para pagar el tributo correspondiente. En otras palabras, la Administración Tributaria sostiene que el tributo que pretende y los intereses sobre dicho tributo se hacen exigibles antes de haberse determinado el tributo. Nosotros pensamos, por el contrario, que los montos que pretende la Administración Tributaria son exigibles a partir de la fecha en que quede firme la decisión del recurso jerárquico en contra del acto de determinación, en el caso que no se interponga el recurso contencioso tributario en contra de la decisión del jerárquico. Si se ejercer el recurso contencioso tributario, el tributo se haría exigible cuando el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario respectivo declare sin lugar el recurso contencioso, en el caso de que no se interponga el recurso de apelación contra esa decisión. Si se ejercer el recurso de apelación, el tributo se haría exigible cuando el Tribunal Supremo de Justicia declare sin lugar la apelación del contribuyente. Solo en ese momento nacería para el Fisco Nacional el derecho de exigir el pago del impuesto determinado por la Administración Tributaria y solo a partir de ese momento se causarían intereses de mora*” (énfasis agregado). Barnola (h), José Pedro, ob. cit., p. 60.

21 Sentencia 05757 del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 28 de septiembre de 2005, caso *Jerma, C. A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Septiembre/05757-280905-1998-15137.htm>, 4 de septiembre de 2010.

*oportunidad en que la obligación se hace exigible, esto es, una vez que el respectivo reparo adquirió firmeza, bien por no haber sido impugnado o por haberse decidido y quedado definitivamente firmes las decisiones dictadas en virtud de los recursos interpuestos<sup>22</sup> (énfasis agregado).*

Como se observa de los fallos citados, y en consonancia con lo desarrollado a lo largo de este punto, la exigibilidad de la obligación tributaria *declarada* en un acto administrativo de determinación está enmarcada en la *exigibilidad* misma del acto. Sólo los actos firmes, bien por falta de impugnación, o por haber recaído sentencia definitivamente firme en la causa, serán exigibles, esto es, harán nacer a favor del fisco el “derecho” de exigir su voluntad, y en cabeza del contribuyente el “deber” o la “obligación” de cumplir con la misma<sup>23</sup>.

- 22 Sentencia 1490 del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional, de 13 de julio de 2007, caso *Telcel, C. A., vs. Comisión Nacional de Telecomunicaciones (Conatel)*, consultada en original. Este criterio ha sido posteriormente ratificado por la Sala Político-Administrativa en las sentencias siguientes: 01590 de 26 de septiembre de 2007, caso *Inmobiliaria Caprichoso, C. A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Septiembre/01590-26907-2007-2006-1611.html>, 4 de septiembre de 2010; 00557 de 7 de mayo de 2008, caso *Pfizer Venezuela, S. A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Mayo/00557-7508-2008-2007-0114.html>, 4 de septiembre de 2010; 00915 de 6 de agosto de 2008, caso *Publicidad Vepaco, C. A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Agosto/00915-6808-2008-2007-1054.html>, 4 de septiembre de 2010; 01181 de 21 de octubre de 2008, caso *C. A. Electricidad de Valencia*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/octubre/01181-21008-2008-2000-1138.html>, 4 de septiembre de 2010; 01218 de 8 de octubre de 2008, caso *2E Ingeniería, C. A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/octubre/01218-81008-2008-1992-8774.html>, 4 de septiembre de 2010; 01467 de 19 de noviembre de 2008, caso *AW Nazca S&S Advertising, C. A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/noviembre/01467-191108-2008-2007-0759.html>, 4 de septiembre de 2010; 01480 de 19 de noviembre de 2008, caso *Sucesión de María Eustaquia Niño de Barrientos*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/noviembre/01480-191108-2008-2008-0591.html>, 4 de septiembre de 2010; 01503 del 26 de noviembre de 2008, caso *Hidrolara, C. A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/noviembre/01503-261108-2008-2007-1125.html>, 4 de septiembre de 2010; 01548 de 3 de diciembre de 2008, caso *Transporte Rufino, S. A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/diciembre/01548-31208-2008-2007-0410.html>, 4 de septiembre de 2010; 01539 de 3 de diciembre de 2008, caso *Evi de Venezuela, S. A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/diciembre/01539-31208-2008-2008-0706.html>, 4 de septiembre de 2010.
- 23 Sobre el tema de los intereses moratorios en materia tributaria y las tendencias jurisprudenciales seguidas por el Tribunal Supremo de Justicia, véase Romero-Muci, Humberto, *Lo racional y lo irracional de los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario*, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2004; Fraga Pittaluga, Luis, *Los intereses moratorios en las obligaciones tributarias. Estudio y jurisprudencia*, Caracas, Fundación

#### 4. La naturaleza declarativa del procedimiento oficioso de determinación y la exigibilidad de la obligación tributaria: la “certeza” y “liquidación” de la posible deuda fiscal

El asunto es el siguiente: considerándose el procedimiento de determinación de la obligación tributaria *declarativo*, criterio que rige en nuestro orden tributario y según el cual, tal y como su denominación apunta, la determinación *declara* la existencia de la obligación tributaria nacida en el momento de la *realización* del hecho imponible<sup>24</sup> —y con mayor razón en los ordenamientos que siguen el criterio *constitutivo* de este procedimiento—, el hecho es que la obligación tributaria, siendo *ex lege* y surgiendo en el momento del acaecimiento del hecho imponible, no será *exigible* hasta tanto no se haya determinado de manera *definitivamente firme* el contingente crédito. La razón estriba en su “certeza” y “cuantificación”.

En efecto, y como es sabido, aun cuando la obligación tributaria *nace* en el momento en que se realiza el hecho imponible *por imperio de la ley*, no es posible exigir el cumplimiento de una obligación —contenida en un acto administrativo— que: i) carece de *certeza*, esto es, se desconoce si realmente nació, situación que, en principio, no se sabrá hasta tanto no se haya declarado su existencia de manera definitivamente firme, una vez culminado el procedimiento de determinación, y se haya verificado, con la consabida dificultad implícita a dicha labor, si la situación *fáctica, individual y concreta* encuadra en la hipótesis *normativa, general y abstracta*; y que en caso de haber nacido, ii) se desconozca su monto, esto es, el *quantum* o *contenido patrimonial* de la obligación que no está definitivamente determinada. Estas razones nos conducen a concluir que

---

Estudios de Derecho Administrativo, 2008; y más recientemente Atencio Valladares, Gilberto, “Los intereses tributarios en Venezuela”, *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo II, directora académica Lucy Cruz de Quiñones, Bogotá, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2010. Con un enfoque distinto del tema, en el que se analizan las consecuencias de los aludidos criterios jurisprudenciales en la *naturaleza* del procedimiento de determinación, véase Abache Carvajal, Serviliano, “La determinación...” ob. cit., pp. 142 y ss.

24 Artículo 36 del Código Orgánico Tributario de 2001: “El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

siendo el crédito tributario bajo determinación *incierto e ilíquido*, es sólo lógico afirmar que el mismo también es *inexigible*<sup>25</sup>.

En el marco de lo expuesto, resulta oportuno dejar claro que sostener que la obligación tributaria no será exigible hasta tanto ésta no se haya determinado (*declarado* su existencia y *liquidado* su monto), no equivale a afirmar que el procedimiento de determinación sea de naturaleza *constitutiva*. 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*<sup>26</sup>. Son dos cosas e instantes *diferentes*.

25 Piénsese por un momento, y sobre la base de lo apuntado en el particular anterior en relación con los intereses moratorios, en los efectos reales (prácticos), de la determinación oficiosa de una obligación tributaria con fundamento exclusivo en la ley, esto es, de un reparo con intereses moratorios que sean *inmediatamente exigibles*, correspondientes a una obligación tributaria *nacida* en el año 2005, oficiosamente determinada a través de una fiscalización en el año 2009, impugnada dicha determinación a través de un recurso contencioso tributario, finalmente decidido sin lugar en última instancia en el año 2015. En conclusión, y bajo el criterio de la *exigibilidad inmediata* antes de que el acto administrativo sea definitivamente firme, el contribuyente adeudará un monto equivalente a 10 años de intereses moratorios durante la sustanciación del proceso, por algo hasta ese momento *indeterminado*, esto es, *incierto e ilíquido*. Sin duda, no es ésta la solución más racional, ni —mucho menos— la más apegada a la dogmática constitucional.

26 Cfr. Abache Carvajal, Serviliano, “La determinación...” ob. cit., p. 143.

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

En los procedimientos de determinación *constitutivos*, estos momentos —lógicamente— coinciden, en razón de que la obligación tributaria “nace” con la propia determinación; mientras que en los procedimientos de determinación *declarativos* de la existencia de la obligación tributaria, como el que rige en el ordenamiento tributario venezolano, esos momentos no son concomitantes, puesto que primero “nace” la obligación con el acaecimiento del hecho imponible y, posteriormente, se hace “exigible” con su determinación<sup>27</sup>, esto es, una vez nacida la obligación tributaria por mandato de la ley, el ente acreedor no podrá hacer valer o exigir coactivamente “*derecho de cobro*” alguno sobre la misma —por cuanto no ha nacido— hasta tanto aquélla no haya sido autoliquidada o esté deter-

---

En esa línea de pensamiento se pueden consultar, entre otras, las siguientes obras: Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, México, Fondo de Cultura Económica, 1939, pp. 129 y ss.; Pérez de Ayala, José Luis, *Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968, pp. 215 y ss.; Pérez Arraiz, Javier, *La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2000, pp. 40 y ss; González García, Eusebio, “La gestión tributaria en las Haciendas Locales”, *H. P. E.*, 100, 1986; y Hensel, Albert, *Derecho Tributario*, Rosario, Editorial Jurídica Nova Tesis, 2004, pp. 275 y ss.

27 Tal es el caso, por ejemplo, del régimen jurídico-tributario español sobre el nacimiento y determinación (o *gestión*, según su denominación) declarativa de la obligación tributaria, consagrado en la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre de ese año, en el cual está prevista la posibilidad de que los *momentos* del nacimiento de la obligación y de su exigibilidad, sean *distintos*, a tenor del artículo 21, según el cual: “*Devengo y exigibilidad. 1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa. 2. La Ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo*” (énfasis agregado).

Sobre esta norma, luce oportuno traer a consideración los comentarios que de la misma efectúa Luis María Cazorla Prieto: “[e]l devengo constituye un *preciso instante en el tiempo* en el que se entiende legalmente que se ha *efectuado el hecho imponible* (‘El devengo es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible’). El acaecimiento del momento que constituye el devengo se le atribuye un efecto jurídico crucial, cual es el que surja jurídicamente la obligación tributaria principal (‘[...] y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal’). [...] En efecto, *puede que el momento del nacimiento de la obligación tributaria principal (devengo) y aquel en el que se exija su cumplimiento coincidan*, se solapen en el tiempo. Pero, a la inversa, *también puede que no coincidan, cuando, devengado el tributo mediante la realización del correspondiente hecho imponible, la obligación tributaria principal así nacida se exige tiempo después*, fenómeno, por otro lado, corriente tanto en la imposición directa como en la indirecta” (énfasis agregado). Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 5 edición, Navarra, Aranzadi, 2004, pp. 337 y 338.



minada y liquidada oficiosamente de manera firme, al igual que el sujeto deudor no podrá ser llamado a cumplir una “obligación de pago” también inexigible —por inexistente— mientras que no haya autoliquidación de la obligación tributaria o hasta que esté concluido el procedimiento de determinación oficiosa de la existencia y cuantía de dicha obligación<sup>28</sup>.

### **5. Las falacias de que *la norma jurídica resuelve por sí misma los conflictos* y de que *sólo existe una solución correcta para cada conflicto*, y la quiebra implícita en la teoría que supone una determinación resultante “exclusivamente” de la ley**

Nótese bien: en el apartado anterior nos referimos a que la obligación tributaria es *indeterminada* cuando carece de *certeza*, por cuanto se ignora si la misma ha nacido, determinación ésta que no tendrá lugar hasta que se declare su *existencia* de manera definitiva, luego de haber culminado el procedimiento determinativo, así como por desconocerse su

28 Cfr. Abache Carvajal, Serviliano, “La determinación...” ob. cit., p. 146.

Así también lo ha entendido la más respetada doctrina venezolana, en las palabras de la ilustre —y siempre recordada— Ilse van der Velde Hedderich, quien, explicando los fundamentos de esta corriente, señalaba lo siguiente: “[s]i bien es cierto y de ello no hay duda alguna, que con la producción del hecho imponible o hecho generador, surge la obligación tributaria y consiguientemente la deuda tributaria ya existe, *no es menos cierto que aquella obligación no es exigible ni la deuda tributaria puede ser pagada por falta de liquidez, sino hasta que se produzca o realice el acto o proceso de determinación; de tal manera que la ‘determinación’ otorga liquidez, hace exigible la obligación y es entonces posible el pago de la deuda tributaria.* [...]”

Con esta posición, doctrinaria, que resulta la más acertada debido a la importancia práctica que de ella se deriva, *se reconoce como efectos de la determinación, no sólo el declarativo sino el de eficacia de la obligación, lo cual permite darle certeza y liquidez, ya que, cuando ella nace por el solo hecho de la producción del hecho imponible, es incierta en sus características, e ilíquida (salvo en el caso de los tributos de importe fijo), requiriéndose del acto o proceso de determinación para darle certeza, liquidez y exigibilidad y obtener, así, el resultado deseado por el legislador, que se resume en la obtención o recaudación del tributo debido*” (énfasis agregado). van der Velde Hedderich, Ilse, *In Memoriam Ilse van der Velde Hedderich*, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2001, pp. 9-11.

Por otro lado, la *eficacia* de la obligación tributaria también ha sido comentada por Oswaldo Anzola, en los términos siguientes: “[l]a obligación tributaria nace al momento de producirse el hecho imponible (Art. 14 del COT), *pero no es eficaz hasta tanto no se produzca la determinación*, que es el acto formal que hace nacer la acción de cobro para la Administración Tributaria [...]” (énfasis agregado). Anzola, Oswaldo, “La actualización monetaria en materia tributaria”, *Revista de Derecho Tributario*, 67, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1995, p. 23.

*cuantía* —de haber surgido, claro está— porque, aun cuando la misma nace por imperio de la ley y ésta debe establecer —por mandato de los principios de reserva legal y legalidad tributaria<sup>29</sup>—, los *elementos constitutivos* que delimitan sus expresiones *cualitativa* y *cuantitativa* (hecho imponible, base imponible, alícuota y sujeto pasivo), no es menos cierta, ni puede obviarse por estricta predicación dogmática, la *quiebra* implícita en la teoría misma que supone una determinación resultante —exclusivamente— de la ley, obviando la gestión que le corresponde a su *aplicador*, quien es —en definitiva— el que *interpreta* y “personalmente” *declara* su existencia y *cuantifica* el importe que se debe pagar de acuerdo con “su posición”. Se está, en este sentido, ante un acto de interpretación, que supone un *acto de voluntad de su aplicador*<sup>30</sup>, esto es, una *forzosa y material subjetivización de la “declaración” y “liquidación” de la obligación tributaria*.

Considerar lo contrario equivaldría a dejar de lado la *administrativa* —y no solamente *normativa*— determinación oficiosa de la obligación tributaria, *siempre* hecha por el funcionario de la Administración Tributaria, cuya *posición determinadora* es precisamente eso, ¡una posición!<sup>31</sup>, para nada definitiva ni mucho menos firme, hasta tanto el acto administrativo que la declaró y liquidó lo sea. Evidentemente, resultaría menos problemático deslastrarse de esta compleja situación, invocando la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria, sin adecuar ese decreto con su ineludible *esfera aplicativa*.

---

29 Artículo 317 de la Constitución: “No podrán cobrar impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidas en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.

Artículo 3 del Código Orgánico Tributario de 2001: “Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias: 1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo”.

30 Cfr. Romero-Muci, Humberto, “El sinsentido de la objetividad y de la verdad contable. Una perspectiva jurídica”, *Temas de Actualidad Tributaria. Homenaje a Jaime Parra Pérez*, en Elvira Dupouy e Irene de Valera (coords.), Caracas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Eventos, 27, 2009, p. 499.

31 Recordando que en el Derecho (tributario), al igual que en la contabilidad —de la cual aquél se nutre y tiene bastante trascendencia en la medida de lo imponible— *a lo sumo hay opiniones, no verdades*. Cfr. *idem*.

Al respecto, siguiendo el sublime análisis que presenta el catedrático español Alejandro Nieto<sup>32</sup>, tenemos que la quiebra implícita de la teoría que recién comentamos se observa —con meridiana claridad— cuando se toman en cuenta las *falacias* de que “la norma jurídica resuelve por sí misma los conflictos”, y de que “sólo existe una solución correcta para cada conflicto”.

La primera falacia, de acuerdo con la cual *la norma jurídica resuelve por sí misma los conflictos*, consiste en que el enunciado normativo, precisamente por su carácter “general” y “abstracto”, no puede regular todos los mandatos “concretos” que satisfagan el sinnúmero de necesidades reales tan variables y complejas de la *vida jurídica*, siendo, entonces, el *resultado de aplicación* de la ley *directamente proporcional* al conocimiento y la habilidad “personal” de su *aplicador*. Resultaría inadvertido, en ese sentido, pasar por alto que “[l]a ley, para ser efectiva, necesita, por tanto, un intermediario humano oficialmente legitimado para realizar estas funciones específicas de ejecución y aplicación”<sup>33</sup>.

La inequívoca presencia de esta falacia en la apelación que hace la doctrina a la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria, para desvirtuar los *sustanciales efectos* que tiene el procedimiento de determinación sobre la misma se da, en los términos expuestos, por cuanto, al igual que se observa en la metáfora de los ilustrados del siglo XVIII, según la cual *el artista depende de la piedra que hasta cierto punto lo condiciona, pero no determina el resultado de su obra*<sup>34</sup>, si bien la ley consagra —a través de los elementos constitutivos del tributo— la “abstracta” e “hipotética” *solución determinativa*, por imperativo de los principios de reserva legal y legalidad tributaria, no es menos cierto que la “concreta” y “real” *solución o producto determinativo* no dependerá —exclusivamente— de la ley,

32 Cfr. Nieto, Alejandro, *Crítica de la Razón Jurídica*, Madrid, Trotta, 2007, pp. 157 y ss.

33 *Ibid.*, p. 155.

34 “La afirmación de que el conflicto singular está resuelto en la norma general fue una metáfora inventada por los ilustrados del siglo XVIII. La solución se encuentra en la ley ciertamente, pero sólo como la estatua en el bloque de mármol de donde procede, del que puede surgir la figura de David o un obelisco, si es que no se le ha destrozado en el taller de cantería. El artista depende de la piedra, que en cierto modo le condiciona, mas no llega a determinar su obra, que es el resultado de su habilidad personal y, por supuesto, del encargo”. *Ibid.*, p. 158.

que no puede determinar *por sí sola* la obligación tributaria, aun cuando circunscriba sus efectos dentro de ciertos límites, parámetros o pautas infranqueables, sino que el mismo es *subjetivo*, o lo que es lo mismo, resultará —en innegable medida—, *esculpido al pulso de las habilidades y particulares conocimientos jurídicos y técnicos de su aplicador*<sup>35</sup>.

Y en lo tocante a la falacia según la cual *sólo existe una solución correcta para cada conflicto*, que predica el sistema binario —o correcto o incorrecto— de la *veritas una*, lo cierto es que en la actualidad ya no se discute la posible existencia real de *varias soluciones jurídicamente correctas* para supuestos de hecho aparentemente *idénticos*, sin excluir, claro está, supuestos con soluciones correctas *únicas* cuando se trate de conflictos *sencillos*<sup>36</sup>.

En este sentido, y tomando en cuenta las *complicadas* situaciones que de ordinario embargan al procedimiento de determinación de la obligación tributaria, abarcando un sinfín de vertientes y posibles resultados, como ocurre, a título de ejemplo, en los casos de: i) reorganizaciones empre-

---

35 Piénsese, por ejemplo, en el caso del fiscal de la Administración Tributaria, ya sea *contador público, administrador o licenciado en ciencias fiscales*, que ejecuta una investigación (fiscalización o verificación) dirigida a analizar algún tema de naturaleza *técnica-contable*; así como en un *abogado* de la Administración Tributaria, llamado a dictar una resolución culminatoria del sumario administrativo o a decidir un recurso jerárquico sobre un asunto estrictamente *jurídico*. Como es de observarse, ambos profesionales podrán —hasta cierto punto y, dependiendo, claro está, de sus conocimientos particulares sobre los temas— *nadar* en sus respectivas situaciones como buenos *peces en el agua*. Ahora piénsese en la situación contraria: el mismo funcionario fiscal (y otra vez, *un contador público, administrador o licenciado en ciencias fiscales*) que ejecuta alguna investigación fiscal encontrada, en esta ocasión, con importantes y complejos asuntos *jurídicos*, por ejemplo, de naturaleza netamente contractual-obligacional, por un lado; y por el otro, en el caso del *abogado* de la Administración Tributaria que debe pronunciarse en una resolución culminatoria del sumario administrativo o en la decisión de algún recurso jerárquico, sobre un asunto *técnico-contable* de alta complejidad, como suelen ser las *particularidades* que avecinan los ajustes por inflación financiera o fiscal. Lo anterior sería equivalente, sin pretender generalizar, a observar al mismo *pez* “nadando” en *tierra*, o a cualquier *águila real* —por muy hábil que sea— “volando” en el *agua*, sin duda, no las más reconfortantes imágenes, así como seguramente, tampoco los mejores y más exactos *resultados*. Con los sencillos ejemplos expuestos, se hacen palpables las *disímiles soluciones determinativas* de la obligación tributaria, que se reportarán en uno y otro caso, parcialmente dependientes —así como condicionadas por— del *sujeto aplicador de la norma*.

36 Cfr. Nieto, Alejandro, ob. cit., pp. 159 y 160.

sariales<sup>37</sup>, ii) importaciones en materia de impuesto al valor agregado<sup>38</sup>, y iii) ajustes por inflación fiscal<sup>39</sup>, entre otros; así como en asuntos procedimentales, pero con *afectación sustancial* en la obligación tributaria, como son: i) el procedimiento de verificación tributaria que versa sobre las *declaraciones impositivas*<sup>40</sup>, y ii) el *orden de prelación* en la aplicación de los sistemas sobre base cierta y presunta<sup>41</sup>, por mencionar sólo algunos, resulta entonces más que evidente la amplia gama de *disímiles y jurídicamente correctas soluciones* que pueden reportarse en procedimientos determinativos que versen sobre *asuntos virtualmente iguales*.

En una palabra y para concluir: resulta de meridiana importancia tener en cuenta que la ley *manda*, no *ejecuta*, quien la ejecuta es su *aplicador-ejecutor*; con *sus* “conocimientos personales”, por lo que tampoco debe obviarse el hecho de que *la ley no predetermina el resultado determinativo*, porque —sencillamente— al ser *anterior* a la situación fáctica y con-

37 Véase Andrade Rodríguez, Betty, “Principios que informan la interpretación de las normas tributarias sobre reorganizaciones empresariales” (Relatoría Nacional –Venezuela), *Memorias de las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo I, Buenos Aires, Abeledo Perrot-Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2010.

38 Véase Abache Carvajal, Serviliano y Osorio Uzcátegui, Marco, “Racionalidad y Derecho: el caso de la regulación de la actividad económica de importación de bienes en el subsistema impositivo ‘Valor Agregado’ venezolano”, *IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2009.

39 Véase Romero-Muci, Humberto, *La racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal*, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 2005.

40 Véase *Vid.* Abache Carvajal, Serviliano, «“Regulación, incongruencias e inconstitucionalidad del Procedimiento de Verificación Tributaria del Código Orgánico Tributario de 2001»”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 111, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006; Abache Carvajal, Serviliano, «“La responsabilidad patrimonial del Estado “Administrador, Juez y Legislador” tributario venezolano. Especial referencia al paradigmático caso del procedimiento de verificación»” (Relatoría Nacional – Venezuela), *Memorias de las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo II, Buenos Aires, Abeledo Perrot-Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Buenos Aires, 2010; y Abache Carvajal, Serviliano, “Praxis (administrativa y judicial) en torno al procedimiento de verificación tributaria: estado actual”, *Anuario de Derecho Público*, N° 3, Caracas, Ediciones Funeda, Caracas, 2010, (en imprenta/prensa).

41 Véase Abache Carvajal, Serviliano, “De la teoría a la práctica: análisis del ‘procedimiento de determinación oficiosa’ regulado en la Ordenanza General de Procedimientos Tributarios del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui (e indirecto del Código Orgánico Tributario)”, *Revista de Derecho Tributario*, 122, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2009.

creta, ignora sus circunstancias *particulares*<sup>42</sup>; de allí la forzosa y harto compleja empresa que supone el deontológico encuadre de la situación *fáctica, individual y concreta*, en la hipótesis *normativa, general y abstracta* a la que nos referíamos atrás, evidenciándose así el “*complemento sustancial*” que representa el procedimiento de determinación en la teoría general del tributo.

## **6. La exigencia del cumplimiento de una obligación tributaria indeterminada (incierto e ilíquida), como manifestación “material” del contra-principio *solve et repete*, y la inminente violación de los tratados internacionales sobre derechos humanos**

Por añadidura, todo lo anterior hace relucir que la exigencia del pago de una obligación determinada administrativamente (no de forma definitiva) en un acto tributario que carece de firmeza se traduciría en la inconstitucional pretensión —como manifestación material del *solve et repete*— de una obligación tributaria *incierto, ilíquida* y, posiblemente, *inexistente*, que tendría que soportar indebidamente el contribuyente recurrente, esto es, se podría ver obligado, contra toda lógica jurídica y al margen de la dogmática constitucional, a tener que erogar una suma dineraria (con todas las implicaciones económico-financieras que ello conlleva)<sup>43</sup> para pagar

---

42 Cfr. Nieto, Alejandro, ob. cit., p. 162.

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

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<sup>44</sup>.

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

---

*tal forma engorrosos y prolongados que prácticamente hacen nugatoria la posibilidad de obtener dicho resarcimiento*" (énfasis agregado). Andrade Rodríguez, Betty, "Evolución de la medida cautelar de suspensión de efectos en el contencioso tributario bajo la vigencia de la Constitución de 1999", *Revista de Derecho Tributario*, 111, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2006, p. 152.

- 44 Consabida realidad, por demás reconocida desde la década de los ochenta por la entonces Corte Suprema de Justicia, en Sala Político-Administrativa, en cuyo fallo de 2 de noviembre de 1989, sentó lo siguiente: "[l]a Sala no puede desconocer la dificultad que supone para los administrados lograr el reintegro de sumas pagadas, si los actos que imponen sus pagos resultan anulados, por cuanto, la más de la veces han de acudir a la vía judicial con los perjuicios que supone todo litigio [...]. En el caso subjujice, el mencionado 'interés' se refiere a la dificultad de la reparación, de ser anulado el acto de cuya nulidad se trata, por los perjuicios económicos que supone para los interesados, el de tener que seguir un trámite administrativo y judicial para lograr el reintegro, lo cual, además de lo que significa para ellos el desembolsar de su patrimonio sumas de dinero, implica nuevos e imprevisibles gastos".

Este criterio también ha sido expuesto por el actual Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Constitucional, en sentencia del 15 de julio de 2003, en los términos siguientes: "[a]unado a que tampoco es cierto la facilidad con la que, aducen, los recurrentes pudieran obtener el reintegro o, en el mejor de los casos, la compensación de las cantidades pagadas posiblemente de manera indebida, puesto que ellas, en virtud de la propia dinámica de los ingresos fiscales y los privilegios con los cuales cuenta el Fisco, representa un perjuicio cuya reparación no goza del carácter de inmediato con el que pudiera contar la parte mero declarativa del dispositivo del fallo, al no tener los recurrentes certeza de cuándo o cómo obtendrían la repetición o la compensación de los montos, con la agregación de que, en esos términos, tendrían que hacer una nueva inversión de tiempo y dinero al ya realizado para obtener la declaratoria de nulidad del recurso a fin de lograr el reintegro del dinero [...]". Sentencias de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 2 de noviembre de 1989 y del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 15 de julio de 2003, caso *Humberto Bauder y otros vs. Ordenanza de Actividades Económicas del Municipio Chacao*, citadas en *ibid.*, pp. 150 y 151, respectivamente.

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

No obstante, considera la Corte que el artículo 178 del Código Orgánico Tributario, invocado por el recurrente, tuvo como propósito, precisamente, poner fin al principio *solve et repete* en el ordenamiento jurídico tributario de nuestro país —y así nos lo recuerda su exposición de motivos— incluida la materia aduanera. Esa norma sustitutoria parece, en efecto, responder a un criterio más amplio: *cuando el particular afectado interpone el recurso correspondiente, la ejecución forzosa de las obligaciones cuyo objeto activo sea la administración, queda suspendida hasta que el acto administrativo que las declara o impone adquiera firmeza; siempre, claro está, que no se lesione con ellos gravemente el interés general*<sup>45</sup> (énfasis agregado).

Por su parte, en relación con el orden jurídico internacional de los derechos humanos, lúcidamente ha sido expuesto por Rodolfo Spisso<sup>46</sup>, que de acuerdo con el artículo 8, ordinal 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica<sup>47</sup>, que exige “la intervención de un tribunal independiente para la determinación de la obligación fiscal”<sup>48</sup>, suscrito y ratificado por Venezuela<sup>49</sup> y por ley interna en nuestro país a tenor de lo dispuesto en el artículo 23 de la Constitución<sup>50</sup>,

---

45 Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, del 14 de agosto de 1990, caso *School Venezolana, C. A.*, citada en Blanco-Urbe, Alberto, “Eliminación de los efectos suspensivos de los recursos tributarios. Una inconstitucionalidad”, *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Caracas, Livrosca, 2002, pp. 674 y 675.

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

47 Artículo 8, ordinal 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos: “*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*” (énfasis agregado).

48 Spisso, Rodolfo, ob. cit., p. 61.

49 Ley aprobatoria publicada en *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela, 31.256, 14 de junio de 1977.

50 Artículo 23 de la Constitución: “Los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, *tienen jerarquía constitucional y prevale-*



“[n]o sólo es inadmisibles la exigencia del ‘*solve et repete*’ entendido como presupuesto procesal de la acción o recurso judicial, sino también la exigencia de pago con anterioridad a que exista una resolución judicial firme en la acción promovida por el contribuyente impugnando la pretensión fiscal”<sup>51</sup>. En tal sentido, explica que el contribuyente que se vea obligado a pagar *antes* de que haya tenido la oportunidad de demostrar la inexistencia de la deuda tributaria que se le exige, estará siendo sometido *sustancialmente* a una limitación igual a la que implica el *solve et repete*, razón por la cual, sin la *previa* intervención judicial no habrá acto de determinación tributaria exigible<sup>52</sup>. Además agrega, para dilucidar cualquier duda al respecto, y apoyándose en la definición de determinación tributaria de Giuliani Fonrouge, que sin determinación, comprendida la realizada en *fase judicial*, no hay ejecución, esto es, la exigibilidad del acto de determinación presupone lógicamente la participación e intervención del órgano judicial independiente<sup>53</sup>.

Esta advertencia ha sido atinadamente expuesta en la doctrina venezolana por Alberto Blanco-Urbe, quien, agregando que la misma regulación normativa de la Convención Americana sobre Derechos Humanos está prevista en el artículo 14, numeral 1<sup>54</sup> del Pacto Internacional de Dere-

---

*cen en el orden interno*, en la medida en que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas por esta Constitución y la ley de la República, y *son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público*” (énfasis agregado).

51 Spisso, Rodolfo, ob. cit., p. 61.

52 Cfr. ídem, apoyándose en las ideas de Moschetti, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, 1980, p. 388, nota 319.

53 Cfr. íbid., pp. 61 y 62. Sobre la protección internacional de los derechos del contribuyente en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, también puede consultarse: Villagas, Héctor Belisario, ob. cit., pp. 508-515; Valdés Costa, Ramón, ob. cit., p. 20, y “La protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional. El Pacto de San José de Costa Rica”, en *R. T.*, tomo XIV, núm. 84, y en *Rev. D. F.*, 480, tomo XLIV, Buenos Aires, 1988.

54 Artículo 14, ordinal 1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos: “Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. *Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil [...]*”, (énfasis agregado), recordando, como lo ha advertido Blanco-Urbe, que las obligaciones tributarias tradicionalmente han sido incluidas en el ámbito civil. Blanco-Urbe, Alberto, ob. cit., p. 684, nota al pie 55.

chos Civiles y Políticos<sup>55</sup>, y suscribiéndose en las ideas del Humberto J. Bertazza sobre aquélla, considera que:

[E]ste trascendente criterio doctrinario, sobre la idea de la suspensión “inmediata”, por la mera interposición del recurso, sin necesidad de consagración expresa, por imperativo de este tratado de derechos humanos e, incluso, a pesar de la eventual explícita previsión legal del contra principio “solve et repete” (que por cierto es el caso de varias leyes tributarias en Argentina y también en Paraguay), pues acorde con la Convención, no puede haber ejecución del acto administrativo, “antes de que pase en autoridad de cosa juzgada”<sup>56</sup>.

Las disposiciones de los comentados tratados internacionales sobre derechos humanos positivizan el principio jurídico según el cual “los jueces sólo pueden ejecutar lo previamente juzgado, lo decidido judicialmente”, consagrado de manera expresa en la Constitución venezolana<sup>57</sup>, hasta cierto punto esquinado por la doctrina seguidora de la anacrónica teoría de la *exigibilidad inmediata* del acto de la Administración a partir de su emisión, que en nuestra opinión, además, pone al aparato judicial a la *orden y servicio* de la Administración, *lo supedita a ella*, bajo la *fiel* creencia de que el acto tributario está apegado a Derecho, ha sido dictado conforme al orden jurídico, indistintamente de que, como es ampliamente conocido<sup>58</sup> y estadísticamente demostrable, la mayoría de las impugna-

---

55 Ley aprobatoria publicada en *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela, 2.146, Extraordinario, del 28 de enero de 1978.

56 Blanco-Urbe, Alberto, ob. cit., pp. 685 y 686.

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

58 Tal como ha sido señalado por Luis Ortiz-Álvarez quien, poniendo en tela de juicio la propia institución de la presunción de legitimidad de los actos administrativos, precisamente por los conocidos y múltiples vicios que éstos *regularmente* padecen y afectan su validez, ha expresado lo siguiente: “[e]n relación con las mencionadas expresiones francesas, ellas están relacionadas y vienen de la atribuida ‘presunción de legalidad’ de los actos administrativos. No obstante, estas afirmaciones sobre la force d’inertie, la aurore de réputation y la confiance légitime de los actos administrativos, *suenan menos creíbles en la Administración Pública venezolana, donde en algunos momentos y en muchos entes públicos los ciudadanos más bien parecen tener una justificada ‘desconfianza legítima en uno actos administrativos que traen consigo una ‘aurora de mala reputación’ e incluso una especia*

ciones que se siguen ante los tribunales venezolanos versan sobre los vicios *formales* de nulidad absoluta que afectan la validez de dichos actos y, en segundo lugar, sobre las infundadas pretensiones *sustanciales* en que incurre el ente fiscal al materializar su voluntad<sup>59</sup>.

## 7. Conclusión

Expuesto todo lo anterior, e independientemente de la *involución* legislativa materializada en el artículo 263<sup>60</sup> del Código Orgánico Tributario de 2001<sup>61</sup>, sobre la no suspensión automática de los efectos del acto tri-

---

*de presunción de ilegitimidad o fumus mali acti*" (énfasis agregado). Ortiz-Álvarez, Luis, "El privilegio de autotutela y el principio del efecto no suspensivo de los recursos (Reflexiones históricas y de tutela judicial efectiva)", *Revista de Derecho Administrativo*, 1, Caracas, Sherwood, 1997, p. 86.

- 59 Debemos agregar que, si bien hemos hecho referencia expresa y limitado nuestro análisis en este particular a la exigibilidad del *acto tributario*, basta con realizar una *interpretación gramatical o literal* del citado artículo 8, ordinal 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, según el cual toda persona tiene el derecho a que se sustancie un debido proceso judicial "[...] para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de *cualquier otro carácter*" (énfasis agregado), para concluir que el *acto administrativo general* también (y sólo) será exigible *después* de haber sido sometido al control de legalidad y hayan sido determinados los derechos y las obligaciones del administrado por un juez competente, independiente e imparcial.
- 60 Artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001: "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. [...]".
- 61 Sobre este claro *retroceso* legislativo, *involución* del desarrollo progresivo del mandato programático de la Carta Magna sobre el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, y las *patéticas* connotaciones de inconstitucionalidad que del mismo se desprenden, resulta de consulta obligatoria el excelente trabajo de Blanco-Uribe, Alberto, ob. cit., cuyas ideas suscribimos plenamente y quien señala, entre tantas cosas, lo siguiente: "[e]s pues un hecho que, desde la perspectiva del análisis económico de la realidad, la nueva pero no novedosa regulación pretende, en el fondo, *coartar el acceso a la justicia de quienes sean objeto de reclamos o sanciones fiscales, con lo que se reedita el universalmente proscrito contra principio 'solve et repete'*" (énfasis agregado), y más adelante continúa exponiendo que: "He aquí un patente ejemplo de *inmoralidad y de desmedro al derecho a la tutela judicial efectiva, y a sus componentes: los derechos de acceso a la justicia, al debido proceso y a la defensa*" (énfasis agregado). Véanse pp. 683 y 890, respectivamente.

butario, reforma que, en opinión de algunos<sup>62</sup>, está ajustada a Derecho<sup>63</sup> —así como la controversial y ampliamente discutida, criticada y tendenciosa postura jurisprudencial asumida por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia<sup>64</sup>, que además de inconstitucional por

---

62 En este sentido, véase Casado Balbás, Lilia María y Suárez Alcalde, Freddy, *Sobre el proceso tributario*, Caracas, 2006, pp. 103 y ss., quienes consideran que: “[l]a eliminación de la suspensión automática del acto con ocasión a la interposición del recurso contencioso tributario que consagra el artículo 263 del COT, en modo alguno representa un regreso a la aplicación del ‘paga y luego recurre’ [...]”. Véase p. 105.

63 La postura de aquéllos encaminados a respaldar que la *exigibilidad inmediata* de las decisiones administrativas no implica perjuicio alguno para los sujetos de la ejecución, bajo el argumento de que éstos tienen a su alcance la oportunidad de elevar sus reclamos a los tribunales de justicia, de manera *directa*, y el argumento sostenido por algunos otros sobre la no aplicación del contra-principio *solve et repete* en el cobro de deudas tributarias no firmes, debido a la posibilidad que detentan de recurrir judicialmente la voluntad de la Administración, de manera *indirecta*, han sido perspicaz y contundentemente desairadas por Posada Herrera, en los términos siguientes: “[p]ero aun prescindiendo de esto, aun poniéndonos en el caso de que todas las decisiones de la administración puedan ejecutarse sin perjuicio de tercero, con tal que a éste se le permita reclamar ante los Tribunales, ¿no sería una cosa ridícula, monstruosa, que choca con el sentido común, el decir que la Administración, dirigiéndose al individuo, había de contestar a su reclamación y decirle: ‘Espera; yo sigo mi camino, porque creo que ese acto es útil al bien común; yo no lo entiendo muy bien, a la verdad no estoy perfectamente convencida, pero ahí está un Tribunal que decidirá quién de los dos tiene justicia’? Para mí, esta es la idea más absurda que puede presentarse de la Administración de un país; esta idea la degradaría a los ojos de los administrados, dándole a entender que la Administración no conocía sus intereses ni los derechos de la sociedad”. Cfr., la postura de Posada Herrera, J., *Lecciones de Administración*, 1843, citada en Ortiz-Álvarez, Luis, ob. cit., p. 104.

En similar sentido, Silvela, en el Preámbulo de su propuesta de Ley sobre el Establecimiento de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa que presentó ante el Senado español en 1838, en aquél entonces y manteniendo plena vigencia en la actualidad, se preguntó con mordaz ironía, si “[e]staría seguro de hacerse obedecer el Gobierno que sólo pudiera decir al súbdito: cumple por hoy, no porque yo tenga razón, que de eso ni tú ni yo sabemos, pero mañana podrás burlarte de mí si nuestro Juez común decide en tu favor”. Cfr. la postura de Silvela, citada en Parada Vásquez, José Ramón, “La Ejecutoriedad de los actos administrativos”, *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer-Carías*, Caracas, Ediciones Funeda, 1997, p. 191.

64 Cfr. Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 3 de junio de 2004, caso *Deportes El Marquez, C. A.*, consultada en original, en la cual, con base en la cuestionable concepción de la trascendencia procesal de la presunción de legitimidad del acto administrativo y bajo el subterfugio de una “interpretación correctiva”, se *modificó* la letra de la ley, o lo que es lo mismo, se “creó” por vía jurisprudencial una *norma distinta* a la aprobada y dictada por el Parlamento, que además de evidenciar una palpable ruptura del Principio de la Separación de Poderes, *sin cuya garantía inexistente la Constitución*, restringe arbitrariamente el desarrollo progresivo de las medidas cautelares, como manifestación directa del derecho a la tutela judicial efectiva.

violador, entre otras normas, el citado artículo 23 del Texto Fundamental, debe entenderse tácitamente *derogado* por contravenir abiertamente la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos—, y vista la indiscutible preeminencia (aplicación *prima facie*) de los derechos fundamentales del contribuyente, por demás consagrados expresamente en los invocados tratados internacionales de derechos humanos suscritos y ratificados por Venezuela, y visto que los mismos son “ley interna” en nuestro ordenamiento jurídico, son Derecho positivo venezolano de aplicación *inmediata* y *directa* por todos los órganos del Poder Público e, incluso, *preferentes* a la propia Constitución, los actos tributarios *definitivos* no pueden surtir efectos, siendo plenamente “exigibles” solo los actos tributarios *firmes*, en armonía con la garantía del “control judicial ulterior y suficiente de la actividad administrativa”, como manifestación inmediata del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del contribuyente<sup>65</sup>.

Así las cosas, resulta forzoso concluir que, si el acto administrativo tributario no es firme, porque todavía no ha transcurrido íntegramente el lapso de impugnación, o porque recurrido el acto y sometida al conocimiento

---

65 Lamentablemente, la realidad de este derecho en el contexto jurídico venezolano actual, al igual que la del resto del elenco de los derechos fundamentales señalados, es que, indistintamente de su expresa consagración en la Constitución venezolana, el mismo no es en la mayoría de los casos respetado en toda su extensión y alcance. Este escenario representa una de las más claras evidencias de la situación *anticonstitucional* de los países que carecen de un verdadero “Estado de Derecho”, cuya esencia o elemento básico son los propios derechos fundamentales, a diferencia de aquellos ordenamientos en los cuales éstos se materializan sin necesidad de consagrar y re-consagrar una interminable lista expresa de derechos, que sí son respetados con el mayor celo y hechos cumplir a todos los integrantes de la sociedad, sin excepción. Uno de los más palpables y conocidos ejemplos de lo anterior lo encontramos en la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica, cuyo reducido texto de tan sólo siete artículos y veintisiete enmiendas, no ha sido impedimento alguno para el cumplimiento y respeto de los derechos fundamentales que contempla. Por el contrario, ha dado pie a un verdadero desarrollo *progresivo* de los mismos por vía jurisprudencial. Dentro del texto normativo de la indicada Constitución, ese sería el caso de los derechos *individuales e implícitos* que establece a favor de los particulares frente a la Administración, tal y como lo ha reseñado el conocido profesor de Derecho Constitucional de la Universidad de Harvard, Richard H., Fallon, Jr., en cuya autorizada opinión: “[i]n creating individual rights against the government, the Constitution implies or presupposes more than it says expressly”, sin constituir esta situación de ausencia positiva expresa en materia de derechos, óbice para su efectivo goce, disfrute, ejercicio y cumplimiento. Fallon, Jr., Richard H., *The Dynamic Constitution. An Introduction to American Constitutional Law*, Cambridge, Cambridge University Press, 2004, p. 154.

judicial la *solución determinativa* de la Administración Tributaria, no ha recaído sentencia definitivamente firme sobre la causa, tampoco se podrá hablar —lógicamente— de un acto exigible por ser el tributo *incierto* e *ilíquido*, siendo inejecutable todo acto administrativo tributario que no haya alcanzado plena firmeza jurídica, esto es, *sólo los actos tributarios definitivamente firmes, contentivos de obligaciones tributarias determinadas, ciertas y líquidas, son exigibles*, resultando con ello apreciable: i) la naturaleza declarativa de la *solución determinativa*; ii) la *condicionada exigibilidad* de la obligación tributaria al procedimiento determinativo; iii) la *quiebra implícita* en la teoría que predica su concepción *con fundamento exclusivo en la ley*, y iv) el *complemento sustancial* que representa el procedimiento de determinación en la *teoría general del tributo*.

## Bibliografía

Abache Carvajal, Serviliano, “Regulación, incongruencias e inconstitucionalidad del Procedimiento de Verificación Tributaria del Código Orgánico Tributario de 2001”, *Revista de Derecho Tributario*, 111, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2006.

Abache Carvajal, Serviliano, “La determinación de la obligación tributaria y su corrección monetaria, en la sentencia No. 1490/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia”, *Revista de Derecho Tributario*, 121, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2009.

Abache Carvajal, Serviliano, “De la teoría a la práctica: análisis del ‘procedimiento de determinación oficiosa’ regulado en la Ordenanza General de Procedimientos Tributarios del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui (e indirecto del Código Orgánico Tributario)”, *Revista de Derecho Tributario*, 122, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2009.

Abache Carvajal, Serviliano, “La responsabilidad patrimonial del Estado ‘Administrador, Juez y Legislador’ tributario venezolano. Especial referencia al paradigmático caso del procedimiento de verificación” (Relatoría Nacional – Venezuela), *Memorias de las XXV Jornadas Latinoamericana-*

*nas de Derecho Tributario*, tomo II, Buenos Aires, Abeledo Perrot-Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2010.

Abache Carvajal, Serviliano, "Praxis (administrativa y judicial) en torno al procedimiento de verificación tributaria: estado actual", *Anuario de Derecho Público*, 3, Caracas, Ediciones Funeda, 2010.

Abache Carvajal, Serviliano y Osorio Uzcátegui, Marco, "Racionalidad y Derecho: el caso de la regulación de la actividad económica de importación de bienes en el subsistema impositivo 'Valor Agregado' venezolano", *IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2009.

Andrade Rodríguez, Betty, "La carga de la prueba para el nacimiento de la responsabilidad solidaria del agente de retención conforme al Código Orgánico Tributario venezolano", *Revista de Derecho Tributario*, 101, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2003.

Andrade Rodríguez, Betty, "Evolución de la medida cautelar de suspensión de efectos en el contencioso tributario bajo la vigencia de la Constitución de 1999", *Revista de Derecho Tributario*, 111, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2006.

Andrade Rodríguez, Betty, "Principios que informan la interpretación de las normas tributarias sobre reorganizaciones empresariales" (Relatoría Nacional – Venezuela), *Memorias de las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo I, Buenos Aires, Abeledo Perrot-Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2010.

Anzola, Oswaldo, "La actualización monetaria en materia tributaria", *Revista de Derecho Tributario*, 67, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1995.

Atencio Valladares, Gilberto, "Los intereses tributarios en Venezuela", *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amico-*

*rum en homenaje a Eusebio González García*, tomo II, directora académica Lucy Cruz de Quiñones, Bogotá, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2010.

Barnola (h), José Pedro, “Comentario sobre la nulidad del Parágrafo Único del Artículo 59 del Código Orgánico Tributario (doctrina del caso Justo Oswaldo Páez-Pumar *et al.*)”, *Revista de Derecho Tributario*, 87, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2000.

Blanco-Uribe, Alberto, “Eliminación de los efectos suspensivos de los recursos tributarios. Una inconstitucionalidad”, *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Caracas, Livrosca, 2002.

Casado Balbás, Lilia María y Suárez Alcalde, Freddy, *Sobre el proceso tributario*, Caracas, 2006.

Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 5 edición, Navarra, Aranzadi, 2004.

Fallon, Jr., Richard H., *The Dynamic Constitution. An Introduction to American Constitutional Law*, Cambridge, Cambridge University Press, 2004.

Ferreiro Lapatza, José Juan, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1998.

Fraga Pittaluga, Luis, *Los intereses moratorios en las obligaciones tributarias. Estudio y jurisprudencia*, Caracas, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, 2008.

González García, Eusebio, “La gestión tributaria en las Haciendas Locales”, *H. P. E.*, 100, 1986.

Hensel, Albert, *Derecho Tributario*, Rosario, Editorial Jurídica Nova Tesis, 2004.

Nieto, Alejandro, *Crítica de la Razón Jurídica*, Madrid, Trotta, 2007.



Ortiz-Álvarez, Luis, “El privilegio de autotutela y el principio del efecto no suspensivo de los recursos (Reflexiones históricas y de tutela judicial efectiva)”, *Revista de Derecho Administrativo*, 1, Caracas, Editorial Sherwood, 1997.

Parada Vásquez, José Ramón, “La Ejecutoriedad de los actos administrativos”, *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer-Carías*, Caracas, Ediciones Funeda, 1997.

Pérez Arraiz, Javier, *La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.

Pérez de Ayala, José Luis, *Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968.

Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, México, Fondo de Cultura Económica, 1939.

Romero-Muci, Humberto, *Lo racional y lo irracional de los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario*, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2004.

Romero-Muci, Humberto, *La racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005.

Romero-Muci, Humberto, “El sinsentido de la objetividad y de la verdad contable. ‘Una perspectiva jurídica’”, *Temas de Actualidad Tributaria. Homenaje a Jaime Parra Pérez*, Elvira Dupouy e Irene de Valera (coords.), Caracas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Eventos No. 27, 2009.

Spisso, Rodolfo, *Tutela judicial efectiva en materia tributaria*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996.

Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996.

van der Velde Hedderich, Ilse, *In Memoriam Ilse van der Velde Hedderich*, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2001.

Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8 edición actualizada y ampliada, Buenos Aires, Astrea, 2002.

## **Jurisprudencia**

Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 22 de noviembre de 2006, caso *Editorial Diario Los Andes, C. A.*, consultada en *Revista de Derecho Tributario*, 113, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2007.

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 8 de mayo de 1980, consultada en *Revista de Derecho Público*, 3, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1980.

Sentencias de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 17 de mayo de 1983, consultadas en *Gaceta Forense*, tercera etapa, 120, vol. I, Órgano de Publicidad de la Corte Suprema de Justicia, Caracas, 1983.

Sentencia 421 de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 10 de agosto de 1993, caso *Manufacturera de Aparatos Domésticos, S. A., (Madosa)*, consultada en original.

Sentencia 291 de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 7 de abril de 1999, caso *César Montes Sucesores, C. A.*, consultada en original.

Sentencia 1046 de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 14 de diciembre de 1999, caso *Justo Oswaldo Páez-Pumar et al.*, consultada en *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela, 5.441 Extraordinario, de 21 de febrero de 2000.

Sentencia 816 del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional, de 26 de julio de 2000, caso *Freddy Orlando Sancler Guevara*, consultada en *Gaceta Oficial* 5.489 Extraordinario, de 22 de septiembre de 2000.

Sentencia 05757 del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 28 de septiembre de 2005, caso *Lerma, C.A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Septiembre/05757-280905-1998-15137.htm>, 4 de septiembre de 2010.

Sentencia 1490 del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional, de 13 de julio de 2007, caso *Telcel, C. A., vs. Comisión Nacional de Telecomunicaciones (Conatel)*, consultada en original.

Sentencia 01590 de 26 de septiembre de 2007, caso *Inmobiliaria Caprichoso, C. A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Septiembre/01590-26907-2007-2006-1611.html>, 4 de septiembre de 2010.

Sentencia 00557 de 7 de mayo de 2008, caso *Pfizer Venezuela, S. A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Mayo/00557-7508-2008-2007-0114.html>, 4 de septiembre de 2010.

Sentencia 00915 de 6 de agosto de 2008, caso *Publicidad Vepaco, C. A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Agosto/00915-6808-2008-2007-1054.html>, 4 de septiembre de 2010.

Sentencia 01181 de 21 de octubre de 2008, caso *C. A. Electricidad de Valencia*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/octubre/01181-21008-2008-2000-1138.html>, 4 de septiembre de 2010.

Sentencia 01218 de 8 de octubre de 2008, caso *2E Ingeniería, C.A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/octubre/01218-81008-2008-1992-8774.html>, 4 de septiembre de 2010.

Sentencia 01467 de 19 de noviembre de 2008, caso *AW Nazca S&S Advertising, C. A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/noviembre/01467-191108-2008-2007-0759.html>, 4 de septiembre de 2010.

Sentencia 01480 de 19 de noviembre de 2008, caso *Sucesión de María Eustaquia Niño de Barrientos*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/noviembre/01480-191108-2008-2008-0591.html>, 4 de septiembre de 2010.

Sentencia 01503 del 26 de noviembre de 2008, caso *Hidrolara, C. A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/noviembre/01503-261108-2008-2007-1125.html>, 4 de septiembre de 2010.

Sentencia 01548 de 3 de diciembre de 2008, caso *Transporte Rufino, S. A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/diciembre/01548-31208-2008-2007-0410.html>, 4 de septiembre de 2010.

Sentencia 01539 de 3 de diciembre de 2008, caso *Evi de Venezuela, S. A.*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/diciembre/01539-31208-2008-2008-0706.html>, 4 de septiembre de 2010.

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 2 de noviembre de 1989, consultada en Andrade Rodríguez, Betty, "Evolución de la medida cautelar de suspensión de efectos en el contencioso tributario bajo la vigencia de la Constitución de 1999", *Revista de Derecho Tributario*, 111, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2006.

Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 15 de julio de 2003, caso *Humberto Bauder y otros vs. Ordenanza de Actividades Económicas del Municipio Chacao*, consultada en Andrade Rodríguez, Betty, "Evolución de la medida cautelar de suspensión de efectos en el contencioso tributario bajo la vigencia de la Constitución de 1999", *Revista de Derecho Tributario*, 111, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2006.

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 14 de agosto de 1990, caso *School Venezolana, C. A.*, citada en Blanco-Urbe, Alberto, "Eliminación de los efectos suspensivos de los recursos tributarios. Una inconstitucionalidad", *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Caracas, Livrosca, 2002.

Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 3 de junio de 2004, caso *Deportes El Marquez, C. A.*, consultada en original.