

# Acerca de la vigencia temporal de las normas y criterios jurisprudenciales en materia tributaria: especial referencia al ordenamiento venezolano

On application of tax legal provisions and precedent over time: with special reference to venezuelan legislation

Acerca da vigência temporária das normas e critérios jurisprudenciais em matéria tributária. Especial referência ao ordenamento venezuelano.

TAORMINA CAPPELLO PAREDES<sup>1</sup>

## Para citar este artículo / To reference this article

Taormina Cappello Paredes. *Acerca de la vigencia temporal de las normas y criterios jurisprudenciales en materia tributaria: especial referencia al ordenamiento venezolano*.

Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 82. Agosto de 2020. At. 409.

**Recibido:** 5 de marzo de 2020

**Aprobado:** 8 de septiembre de 2020

**Página inicial:** 409

**Página final:** 449

## Resumen

Este texto pretende analizar la regulación que rige en Venezuela para determinar, tanto la vigencia temporal de las normas tributarias, como la de los criterios jurisprudenciales contenidos en las sentencias de carácter tributario emitidas por el Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela. Se señalarán precisiones fundamentales en función de las cuales se examinarán algunas soluciones adoptadas por el máximo tribunal en casos relacionados con la aplicación temporal de esas normas y criterios, haciendo una serie de acotaciones pertinentes a la especial situación que ha vivido el país en los últimos años.

---

1 Abogado (UCAB), especialista en Derecho Tributario (UCV). Estudios de postgrado en Derecho Tributario (Universidad de Salamanca - España). Doctorando en Derecho (UCV). Profesora agregado en pre y postgrado, y Jefe de la Cátedra de Finanzas Públicas (UCV).

Se propondrá incorporar en la legislación positiva una norma que defina más claramente la vigencia de los cambios legislativos y concluiremos comparando cómo se describen el inicio y el fin tanto de las normas como de los criterios jurisprudenciales de contenido tributario.

**Palabras clave:** vigencia, validez, aplicabilidad, exigibilidad, ultraactividad, criterios jurisprudenciales, retroactividad, seguridad jurídica, certeza.

## Abstract

We will analyze Venezuelan legislation that regulates the temporary application of tax legislation as well as of tax case law decided by the Venezuelan Supreme Court of Justice. We will point out fundamental aspects according to which we will analyze some of the solutions that the Venezuelan Supreme Court of Justice has adopted when deciding cases that relate to the application in time of law and case law. Additionally, we will comment on aspects pertaining to the special circumstances that have taken place in Venezuela in recent years. We will recommend the passage of statutory legislation that clearly defines the entering into effect of the legal amendments, and we will conclude by comparing the entering into effect and the abrogation of tax law and tax case law.

**Keywords:** entry into effect, validity, enforceability, ultra-activity, case law, retroactivity, legal certainty, certainty.

## Resumo

Propomo-nos analisar a regulação que rege na Venezuela para determinar, tanto a vigência temporária das normas tributárias quando a dos critérios jurisprudenciais contidos nas sentenças de carácter tributário emitidas pelo Tribunal Supremo de Justiça da Venezuela. Assinalaremos precisões fundamentais, em função das quais examinaremos algumas soluções adotadas pelo máximo tribunal em casos relacionados com a aplicação temporária dessas normas e critérios, fazendo uma série de observações pertinentes à especial situação que vive o país nos últimos anos. Proporemos incorporar na legislação positiva uma norma que defina mais claramente a vigência das mudanças legislativas, e concluiremos comparando como se descrevem o início e o fim tanto das normas quanto dos critérios jurisprudenciais de conteúdo tributário.

**Palavras-chave:** vigência, validade, aplicabilidade ou exigibilidade, ultratividade, critérios jurisprudenciais, retroatividade, segurança jurídica, certeza.

## Sumario

Introducción; 1. Ciertas precisiones; 1.1. Retroactividad, normas y criterios jurisprudenciales; 1.2. Validez, vigencia y aplicabilidad o exigibilidad de normas y criterios jurisprudenciales; 2. Inicio de la vigencia las normas tributarias; 2.1. Regulación según el artículo 317 párrafo cuarto constitucional y 8 del Código Orgánico Tributario; 3. Fin de la vigencia de las normas tributarias; 3.1. Mediante anulación; 3.2. Mediante derogatoria; 3.2.1 De la utilidad de los denominados artículos transitorios; 3.3. Mediante la terminación natural del tiempo determinado para su propia vigencia; 4. Inicio de la vigencia de los criterios jurisprudenciales en materia tributaria; 4.1. Declaración pura y simple de sus efectos; 4.2. Declaración de efectos condicionados o que ameritan ciertas aclaratorias; 4.3. De no establecer expresamente la sentencia sus efectos; 5. Fin de la vigencia de los criterios jurisprudenciales en materia tributaria; 5.1. Cuando el criterio es modificado, superado, o abandonado total o parcialmente; 5.2. Cuando se produce un cambio legislativo que modifique total o parcialmente la norma que sustenta el criterio jurisprudencial, o cesa la vigencia natural de la norma; 6. La ultraactividad de las normas tributarias; 7. Caso sentencia Frank Valero; 8. Conclusiones y recomendaciones; Bibliografía; Apéndice.

## Introducción

Las interpretaciones y los criterios judiciales siempre serán de especial interés para el abogado. Ésta fascinación aumenta cuando se trata del derecho tributario, pues a las normas positivas de este subsistema jurídico les será muy difícil abarcar todas las particularidades del hecho económico que da origen al tributo en ellas definido. De acuerdo a lo anterior, las normas jurídicas en esta materia pueden ser insuficientes para resolver todas las controversias. Cobran importancia entonces las decisiones judiciales que se expresan mediante las interpretaciones y criterios arriba referidos, por lo cual es importante que el intérprete tenga certeza acerca de su vigencia temporal.

En no pocas oportunidades, con motivo de la interpretación de la norma tributaria que debe hacer el Poder Judicial en los fallos que debe dictar, se han producido invasiones a las atribuciones privativas del Poder Legislativo, ya que el primero — el Poder Judicial— se ha excedido en el ejercicio de sus atribuciones, incluyendo en sus sentencias verdaderos actos legislativos. Ello ha derivado en un verdadero daño al principio de separación de poderes, indispensable en cualquier sistema que se precie de democrático.

Los temas referidos tanto a la aplicación de una norma en el tiempo, como los relativos a la vigencia de un criterio interpretativo dictado por los tribunales tributarios, han sido objeto de las líneas de investigación que se han venido desarrollando desde hace varios años en la Universidad Central de Venezuela. Indiscutiblemente, ambos temas han generado controversias muy importantes en el ámbito jurisdiccional y administrativo. Por lo demás, la correcta aplicación del principio de temporalidad a las normas jurídicas en general y a las tributarias en particular, contribuye a la adecuada aplicación de la legislación positiva, y en materia tributaria es indispensable para que cada contribuyente aporte al fisco lo que efectivamente está previsto en el ordenamiento jurídico tributario.

En las siguientes líneas se intentarán abordar los aspectos relacionados con la llamada *temporalidad* tanto de las normas tributarias como de los criterios jurisprudenciales dictados en dicha materia, ello desde el análisis concreto de diversas disputas resueltas por el Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela en su Sala Constitucional (TSJ/SC) referidas a sentencias de recursos de nulidad, y en su Sala Político Administrativa (TSJ/SPA) la cual actúa como tribunal de segunda instancia en materia tributaria. Antes de dedicar un último capítulo a las conclusiones y recomendaciones, se comentará una sentencia del TSJ/SC cuya finalidad ha sido resolver la vigencia temporal del criterio aplicable cuando existen dos o más interpretaciones judiciales sobre una misma norma, y plantaremos distintas apreciaciones sobre ella.

## 1. Ciertas precisiones

Antes de abordar el fondo del asunto jurídico —principal objeto de este trabajo— es necesario precisar la definición o el alcance en Venezuela de una serie de preceptos:

### 1.1. *Retroactividad, normas y criterios jurisprudenciales*

En la vigencia temporal de normas en general y de normas de contenido tributario en particular, rige plenamente el *principio de irretroactividad*, ex artículo 24 constitucional.<sup>2</sup> Los efectos propios de la retroactividad en la normativa tributaria podrían implicar la inobservancia de otros principios fundamentales en el Derecho Tributario, tales como principio de legalidad, capacidad contributiva, certeza

---

2 Artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela 1999: "Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando disponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia aun en los procesos que se hallaren en curso;

y seguridad jurídica.<sup>3</sup> La formación y existencia de normas tributarias, atendiendo a la clasificación doctrinaria de ATIENZA,<sup>4</sup> y entendidas como un conjunto de enunciados jurídicos de carácter práctico normativo que expresan normas deónicas —reglas y principios— y no deónicas —reglas que confieren poder y puramente constitutivas —, no debe confundirse con el estadio o momento de la aplicación<sup>5</sup> de las mismas, es decir, el estadio que supone implícito el ejercicio de interpretación.<sup>6</sup>

La elaboración de normas jurídicas o de un conjunto de ellas —denominadas usualmente leyes—, está atribuida al Poder Legislativo, que no puede ser sustituido en sus funciones sin lastimar gravemente al Estado de Derecho. Lamentablemente, eso no es lo que siempre ocurre en la República Bolivariana

---

pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.

Cuando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o rea”. Gaceta Oficial N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999 reimpressa en fecha 24 de marzo de 2000 según publicación realizada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5453, enmendada e impresa íntegramente en fecha 19 de febrero de 2000 según la publicación en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5908.

- 3 Véase para ello sin ánimo de exhaustividad, los extractos doctrinarios que se señalan al respecto sobre la afectación a demás principios de igual jerarquía constitucional, en TAORMINA CAPPELLO PAREDES, LA VIGENCIA TEMPORAL DE LAS LEY TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO. REFERENCIA A CASOS PRÁCTICOS. PRIMERA PARTE. Revista de Derecho Tributario. Pág. 120-135. Asociación venezolana de Derecho Tributario-Legis. N° 131, Caracas. (2011).
- 4 MANUEL ATIENZA & JUAN RUIZ MANERO. LAS PIEZAS DEL DERECHO. TEORÍA DE LOS ENUNCIADOS JURÍDICOS. Pág. 177. Editorial Ariel, S.A., Barcelona. (1996).
- 5 “Todo acto de aplicación supone la interpretación de la norma de que se trate...” FRANCISCO DELGADO. INTRODUCCIÓN AL ANÁLISIS JURÍDICO. Pág. 85. Universidad Central de Venezuela. Caracas. (2005).
- 6 Interpretación de la ley, en palabras de FERRAJOLI, “... como hoy es pacíficamente admitido, no es nunca una actividad solamente reconocoscitiva, sino que siempre es el fruto de una elección práctica respecta de hipótesis interpretativas alternativas. Y esta elección, más o menos opinable según el grado de indeterminación de la previsión legal, concluye inevitablemente en el ejercicio de un poder en la denotación o calificación jurídica de los hechos juzgados”. LUIGI FERRAJOLI. DERECHO Y RAZÓN. TEORÍA DEL GARANTISMO PENAL. Pág. 39-39. Editorial Trotta. Quinta edición. Madrid. (2001); o interpretación entendida según TARSITANO como “... la interacción de dos consciencias, la del legislador y la del intérprete.// Es cierto que la decisión del juez está influida por un conjunto de predisposiciones, distintas, que él ordena de manera arbitraria y, en muchos casos, de manera inconsciente, o sin tener en cuenta el orden de preeminencia de tales elementos. Estos elementos se nutren de valores, intereses experiencias, esquemas dogmáticos, concepciones históricas, y hasta de factores psicológicos que influyen en el sentido conferido a la ley por el juez”. ALBERTO TARSITANO. INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA, en AA.VV. Tratado de Tributación. Tomo I. Derecho Tributario. Volumen I: Parte General. Derecho constitucional tributario. Derecho tributario sustantivo o material; administrativo o formal; procesal; penal, internacional; comunitario. Horacio A. García Belsunce (Dir). Pág. 411-563. Editorial Astrea. Buenos Aires. (2003). Véase en igual sentido, MARÍA LUISA BALAGUER C. INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN Y ORDENAMIENTO JURÍDICO. Pág. 91. Tecnos. Madrid. (1997) y TAORMINA CAPPELLO PAREDES. CONSIDERACIONES RESPECTO A LA INTERPRETACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA PREVISTO EN LA CONSTITUCIÓN VENEZOLANA, Derecho Tributario Contemporáneo. Libro homenaje a los 50 años de la Asociación venezolana de Derecho Tributario. Leonardo Palacios Márquez y Serviliano Abache Carvajal (Coordinadores). Asociación venezolana de Derecho Tributario y Editorial Jurídica venezolana. Caracas. (2019). Cfr. ANDREA AMATUCCI. LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA, en Tratado de Derecho Tributario. Tomo Primero: El Derecho Tributario y sus Fuentes. Andrea Amatucci (Dir). Pág. 569-570. Editorial Temis, S.A. Bogotá. Colombia. (2001). Cfr. LUIS MARÍA OLASO SJ & JESÚS MARÍA CASAL. CURSO DE INTRODUCCIÓN AL DERECHO. INTRODUCCIÓN A LA TEORÍA GENERAL DEL DERECHO. Tomo II. Pág.336 y siguientes. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas. (2015).

de Venezuela la cual, como se sabe, vive una profunda crisis social, política, económica y moral. Como consecuencia, en oportunidades las instituciones no responden a los principios jurídicos y filosóficos que deben regular su actuación y se desvían del cumplimiento de sus atribuciones en función de intereses particulares y momentáneos, produciéndose allí la usurpación de funciones entre los poderes del Estado.<sup>7</sup>

La interpretación judicial se plasma en instrumentos denominados sentencias,<sup>8</sup> y éstas pueden ser de variada índole: emanan y son elaboradas de forma natural y general por los jueces que pertenecen al Poder Judicial, por tanto, en atención al principio de separación de poderes, reserva legal, y la noción de Estado de Derecho, ningún órgano perteneciente al Poder Legislativo ni ningún otro, podrá procurar sentencias judiciales de ningún tipo, y por otra parte, ningún órgano del Poder Judicial ni ningún otro tendrá facultades legislativas en la formación de normas jurídicas de especie alguna,<sup>9</sup> ya que la elaboración de dichas normas es una facultad privativa del Poder Legislativo en tanto es la representación directa del pueblo, claro está, salvo las situaciones excepcionales que prevean expresamente algunos sistemas jurídicos. Como quiera que en materia tributaria rige el principio de reserva legal, lo explicado en el párrafo anterior respecto a la exclusividad del Poder Legislativo en la aprobación de leyes cobra aún mayor importancia.

- 
- 7 Véanse *in totum* para conocer el contexto venezolano en el tema del Estado de Derecho: JESÚS MARÍA CASAL HERNÁNDEZ. APUNTES PARA UNA HISTORIA DEL DERECHO CONSTITUCIONAL DE VENEZUELA. Centro para la Integración y el Derecho Público-Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. (2019); ROMÁN DUQUE CORREDOR. EL DERECHO DEL SOCIALISMO DEL SIGLO XXI Y ES ESTADO DEMOCRÁTICO DE DERECHO. Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Enero – diciembre 2011. N° 150. Caracas. (2011); ROMÁN DUQUE CORREDOR. CONSTITUCIONALISMO AUTORITARIO. LA DESTRUCCIÓN DEL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO CON CONSTITUCIONES DEMOCRÁTICAS. EL CANIBALISMO CONSTITUCIONAL. Fundación Alberto Adriani y Bloque Constitucional. Caracas. (2017); ROMÁN DUQUE CORREDOR. LOS PODERES DEL JUEZ Y EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD JUDICIAL. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios N° 72. Caracas. (2008). Y para entender las implicaciones de ese Estado de Derecho en materia impositiva, véanse *in totum* a: CARLOS E WEFER H. NOTAS INTRODUCTORIAS AL DEBATE SOBRE LA FUNCIÓN DEL TRIBUTO EN EL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO, en AA.VV Memorias de las XIV Jornadas de Derecho Tributario: Tributación y Regulación. AVDT. Caracas. (2015) y SERVILIANO ABACHE CARVAJAL. SOBRE FALACIAS, JUSTICIA CONSTITUCIONAL Y DERECHO TRIBUTARIO. DEL GOBIERNO DE LAS LEYES AL GOBIERNO DE LOS HOMBRES: MÁS ALLÁ DE LA “PESADILLA Y EL NOBLE SUEÑO”. Alvaronora. Caracas. (2015).
- 8 Entendidas como *actos jurisdiccionales* que como unidad permiten la estabilidad social, el orden, la seguridad, la paz, aplican el derecho y logran su eficacia, la continuidad y permanencia del ordenamiento jurídico, en palabras breves, aplican el derecho y alcanzan la justicia.
- 9 Traemos a colación dos sentencias que lamentablemente se constituyen en claros ejemplos contrarios a lo antes aseverado, es decir, ejemplos de clara usurpación de funciones legislativas por parte del Poder Judicial: (i) emanada del TSJ/SC bajo el número 301, en fecha 27 de marzo de 2007, donde se modificó la literalidad del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y (ii) emanada del TSJ/SPA bajo el número 607, en fecha 03 de junio de 2004, donde mediante una pretérida *interpretación correctiva* la Sala igualmente modificó el significado de letra del artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, exigiendo ahora de forma concurrente (interpretando la “o” como una “y”) los requisitos *del buen derecho* y *del peligro en la mora* para la procedencia de las medidas cautelares.

La interpretación judicial es la que da origen a la posibilidad de la existencia de los *criterios jurisprudenciales* que están contenidos en las sentencias. Éstos se forman por la reiteración en el tiempo de manera uniforme y pacífica de una interpretación de determinadas normas aplicadas en la resolución de una controversia en más de una oportunidad<sup>10</sup>. Existen sentencias absolutamente retroactivas, tales como las llamadas declarativas, cuyos efectos son naturalmente *ex tunc*, (*pro pretaerito*, hacia el pasado o desde siempre). Su retroactividad como efecto temporal implícito —no declarado en el texto de la sentencia, pero deducido por la naturaleza de la misma— o explícito — declarado expresamente en el texto de la sentencia—, no violenta el artículo 24 constitucional: allí la retroactividad obedece a una consecuencia natural, obvia, racional y lógica de la propia declaratoria judicial.<sup>11</sup> Es más, torcer los efectos temporales naturales de las sentencias de este tipo y sustituirlos por efectos *ex nunc* (pro futuro, prospectivos, o desde ahora) constituye en sí misma una contradicción y un despropósito, pues quedan protegidos de la aplicación de la írrita norma solo los particulares que estén en riesgo en tiempos posteriores a la fecha en que se dictó la sentencia; pero las lesiones ya producidas a los justiciables con anterioridad a la sentencia son toleradas y consideradas como un mal necesario, un sacrificio debido a los llamados intereses generales. Protecciones carentes de toda lógica jurídica, sin justificaciones propias del Derecho, que solo constituyen argumentos denominados por la doctrina venezolana más calificada como arbitrarios.<sup>12</sup>

Es deseable, en pro de la salvaguarda de principios como el de certeza, seguridad jurídica, previsibilidad, expectativa plausible, y capacidad contributiva, que las sentencias declaren sus propios efectos temporales en el texto de las mismas de manera clara e indubitable. Esta determinación exacta coadyuva

10 Venezuela en su máximo tribunal de justicia, ha acogido lo que la doctrina española ha establecido como el *número mínimo de sentencias necesarias* para constituir un criterio jurisprudencial. Citando al autor FRANCISCO DE P. BLASCO GASCÓ, LA NORMA JURISPRUDENCIAL, NACIMIENTO, EFICACIA Y CAMBIO DE CRITERIO. Pág. 53. Tirant Lo Blanch, Valencia, España. (2000), en sentencia dictada por el TSJ/SC, bajo el número 12, expediente 04-1973, de fecha 14 de diciembre de 2004, al decidir el caso de SEGUROS ALTAMIRA, C.A. concluyó que: (i) en general, el número de sentencias necesarias para conformar un criterio jurisprudencial es de dos o más, y que (ii) excepcionalmente, una sola sentencia podrá constituir criterio jurisprudencial, identificando tres ejemplos, a saber, cuando se produce un cambio de criterio mediante un razonamiento expreso y categórico; cuando se dilucida por vez primera un asunto; o cuando la falta de frecuencia de casos análogos no permitan la reiteración de la doctrina legal.

11 Aquí es válido recordar la máxima que llegamos a enumerar como la 20, atribuible al maestro Joaquín Sánchez-Covisa que establece: “Máxima 20: En el caso de que la inconstitucionalidad haya sido declarada por la Corte...*omissis*, la vigencia de la ley se niega de una manera absoluta, para todos los casos pasados, presentes y futuros. Así se proclama en el lenguaje jurídico común que la anulación, a diferencia de la derogación es una pérdida de vigencia con efectos retroactivos”. TAORMINA CAPPELLO PAREDES, LA VIGENCIA TEMPORAL DE LA LEY TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO. REFERENCIA A CASOS PRÁCTICOS. PRIMERA PARTE. *op.cit.* Pág. 101.

12 HUMBERTO ROMERO-MUCI. LA RACIONALIDAD DEL SISTEMA DE CORRECCIÓN MONETARIA FISCAL. Pág.609. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas. (2005).

directamente a determinar sin que quede lugar a dudas: cuándo determinado criterio jurisprudencial inicia su vigencia, o cuándo debe entenderse como terminado, modificado, superado total o parcialmente, lo que implica en todo caso determinar el fin del mismo. De no ser indicados los efectos temporales expresamente en las sentencias de que se trate, la vigencia temporal deberá resolverse identificando ante qué tipo de sentencias estamos y, en ese sentido, apegarnos a lo que la doctrina<sup>13</sup> ha concluido sobre el efecto temporal de las mismas, así: (i) los efectos temporales de las sentencias mero-declarativas y declarativas deben entenderse como *ex tunc*; (ii) los efectos temporales de las sentencias constitutivas deben entenderse como *ex nunc*; y (iii) los efectos temporales de las sentencias condenatorias deben entenderse como *ex tunc*.

Por otra parte, los criterios jurisprudenciales que podemos encontrar en las sentencias, es decir, esa interpretación que nace de la reiterada, uniforme y pacífica aplicación por los jueces que la creen suficientemente eficaz como para tornarse incontrovertible para resolver determinado asunto jurídico, no pueden ser aplicados con carácter retroactivo. Para evitar la aplicación retroactiva, por lo menos en Venezuela, cuando se trata de importantes cambios de criterios o criterios novedosos en la interpretación judicial del máximo tribunal de justicia, la práctica común ha sido fijar el inicio de la vigencia temporal mediante la determinación de un día específico que coincide con el día de la publicación de la sentencia en la Gaceta Oficial de Venezuela (GOV). Esa publicación permite determinar con certeza un momento concreto en el tiempo que marcará indubitablemente un antes y un después en la aplicación del criterio. De tal manera que luciría improbable la posibilidad de aplicar un criterio actual publicado hoy a situaciones ocurridas y cumplidas en el pasado.<sup>14</sup>

---

13 EDUARDO J. COUTURE. FUNDAMENTOS DEL DERECHO PROCESAL CIVIL. Pág. 293-332. Ediciones Depalma. Buenos Aires. (1981).

14 Sin embargo, podemos referir casos resueltos mediante la aplicación retroactiva de un criterio jurisprudencial muy a pesar de que el mismo máximo tribunal estaba al tanto de que el caso a resolver se había presentado antes de la publicación en Gaceta Oficial del nuevo criterio aplicado, expresando dicho conocimiento así: "...aun cuando a la fecha de emisión del fallo de instancia (11 de marzo de 2014) la Sala no había replanteado su criterio jurisprudencial sobre este tema. Así se declara" Sentencia dictada por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en fecha 29 de octubre de 2014, caso Knoll Gomas Industriales, C.A. De la misma manera se decidió el caso Bloquera y Ferretería Segrestaa, C.A. en sentencia de la misma Sala de fecha 22 de abril de 2015.



## 1.2. Validez, vigencia y aplicabilidad o exigibilidad de normas y criterios jurisprudenciales

Las normas tributarias se considerarán válidas<sup>15</sup> jurídicamente desde una concepción descriptiva del concepto:<sup>16</sup> si son producto de un proceso de formación legalmente establecido, ejecutado por los órganos competentes en acatamiento a las normas jerárquicamente superiores,<sup>17</sup> o como diáfananamente lo afirma DELGADO, la validez supone una *consecuencia del hecho de que su creación se lleve a cabo de acuerdo con lo que otras —superiores a aquella que va a ser creada— establezcan*.<sup>18</sup> Algo similar pudiéramos decir de los criterios jurisprudenciales: éstos se considerarán válidos cuando un conjunto de sentencias se pronuncian sobre una interpretación normativa particular de forma similar durante un determinado tiempo, siempre y cuando dichas sentencias hayan sido dictadas dentro de un procedimiento judicial legalmente establecido por órganos competentes para hacerlo.

Podremos hablar de normas tributarias vigentes y de criterios jurisprudenciales vigentes porque ambos —también con los matices propios de cada uno— requieren cumplir con el requisito de la publicidad para ser conocidos tanto por sus destinatarios como por la colectividad en general. Una ley queda promulgada al publicarse con el correspondiente *cúmplase* en la Gaceta Oficial de la República,

---

15 Juicio de validez que fue entendido en la teoría Kelseniana para la etapa de culminar su obra la Teoría Pura del Derecho en 1960, dentro de una concepción normativa como *obligatorio*, predicable tanto de las normas como de todo el ordenamiento jurídico, que ante la afirmación “una norma es válida” suponía que debía ser observada y cumplida. HANS KELSEN. TEORÍA PURA DEL DERECHO. Pág. 201. UNAM. México. (1960). De la misma manera nuestro autor patrio, el profesor SÁNCHEZ-COVISA, de la mano de quien hicéramos nuestra primera investigación académica sobre este tema en el año 2009, advierte igual significado esta vez asimilándolo a la palabra *vigencia*: “El estudio de la vigencia temporal de las leyes, por consiguiente, la determinación del período de tiempo durante el cual tiene la ley carácter de obligatorio”, para más adelante, al inicio y final de la cita de pie de página 47 asentará: “El concepto de vigencia se identifica, por lo tanto, con el concepto de validez, como categoría lógico –normativa.// Vigencia equivale, pues, a fuerza vinculatoria u obligatoriedad” JOAQUÍN SÁNCHEZ-COVISA. LA VIGENCIA TEMPORAL DE LA LEY EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO. Tesis presentada a la Ilustre Universidad Central de Venezuela para optar al Título de Doctor en Ciencias Políticas. Pág. 38-39. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Serie Clásicos Jurídicos Venezolanos N° 2. Caracas. (2007). *Cfr.* NORBERTO BOBBIO. TEORÍA GENERAL DEL DERECHO. Pág. 20-27. Tercera edición revisada y corregida. Editorial Temis, S.A. Bogotá. Colombia. (2007). *Cfr.* MARCIAL RUBIO CORREA. LA VIGENCIA Y LA VALIDEZ DE LAS NORMAS JURÍDICAS EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Pág. 7-18. THEMIS Revista de Derecho. Pontificia Universidad Católica del Perú. N° 51. Perú. (2005).

16 Vale decir, al margen de la idea de invitación a la obediencia de la norma por solo serlo, o en palabras de GUASTINI, “[l]os juicios de obligatoriedad, ya que se fundan en una norma, tienen carácter genuinamente *normativo*. Los juicios de validez, ya que se fundan en una definición, tienen el carácter de simple reconocimiento. Después de todo, se pueden “reconocer” las setas venenosas, sin por ello “aceptar” comérselas”. RICCARDO GUASTINI, NOMAS SUPREMAS. Pág. 268. DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho. Universidad de Alicante. N° 17-18. España. (1995).

17 Véase MANUEL ATIENZA & JUAN RUÍZ MANERO. *op.cit.* Pág. 50-52.

18 FRANCISCO DELGADO. INTRODUCCIÓN AL ANÁLISIS JURÍDICO. *op.cit.* Pág. 231.

ex artículo 215 de la Constitución.<sup>19</sup> Un criterio jurisprudencial de naturaleza tributaria, como cualquier otro contenido en una sentencia, también es objeto de publicación en el propio expediente de la causa y bajo otras exigencias legales. Por ejemplo, cuando se trata de sentencias que dicta el máximo tribunal de justicia venezolano también se exige se publiquen bien sea en la Gaceta Oficial de la República o en la Gaceta Judicial o en la Gaceta Oficial Municipal o del Estado según corresponda.<sup>20</sup> Es decir, una norma jurídica existe y está vigente al ser promulgada<sup>21</sup> y publicada, al no haber sido abrogada, anulada ni derogada por otra<sup>22</sup>. Así, un criterio jurisprudencial no puede ser objeto de derogación, anulación ni abrogación en los términos establecidos para las normas, pero sí puede ser modificado total o parcialmente, superado por otro, revisado o ser replanteado.

En cuanto al momento de la exigibilidad o aplicabilidad de las normas podemos sostener que se vincula con lo que SÁNCHEZ-COVISA denominó *vigencia in concreto*,<sup>23</sup> donde, a su decir, se exige el estudio de las situaciones de hecho sobre las cuales la ley desarrolla su *fuera* vinculante u obligatoriedad efectiva. Así las cosas, puede darse el caso de estar en presencia de una norma válida y vigente pero no exigible; una norma válida pero no vigente y por lo tanto no aplicable; o bien una norma válida, vigente y exigible que posteriormente es declarada inválida por su anulación y por lo tanto imposible de continuar exigiéndose su obligatoriedad.<sup>24</sup>

Podemos sostener que un criterio jurisprudencial es exigible o aplicable si efectivamente existe conexión legal de aplicabilidad entre los supuestos de hecho sucedidos en determinado tiempo, las normas aplicables en ese lapso de

---

19 Y según el artículo 1 del Código Civil, esa ley pasa a ser *obligatoria* desde su fecha de publicación en la Gaceta Oficial o desde la fecha posterior que ella misma indique. Código Civil venezolano, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 2.990, de fecha 26 de julio de 1982

20 Véase en detalle la sección de mi más reciente investigación intitulada “De la necesidad de la publicación de las sentencias” en, TAORMINA CAPPELLO PAREDES. LA VIGENCIA TEMPORAL DE LOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES EN MATERIA TRIBUTARIA. Pág. 84-87. Colección Monografías N° 12. Editorial jurídica venezolana y el Centro para la Integración y el Derecho Público CIDEP. Caracas. (2019).

21 “...todo acto (serio) de promulgar una norma (=todo acto de prescribir) da lugar a la existencia de una norma...”. C.E. ALCHOURRÓN & E BULYGIN. SOBRE LA EXISTENCIA DE LAS NORMAS JURÍDICAS. Pág. 37. Universidad de Carabobo. Valencia. Venezuela. (1979). Como veremos más adelante, esta coincidencia entre la promulgación, la publicación y la vigencia de la norma, en materia tributaria sufre una razonable y lógica excepción dada por el mismo Texto Fundamental y luego recibida por el Código Orgánico Tributario, nos referimos a la *vacatio legis* que luego comentaremos.

22 Todo ello conforme al artículo 218 del Texto Fundamental venezolano, que establece la posibilidad de que las leyes se deroguen por otras leyes y se abroguen por referendo, salvo las excepciones establecidas en la misma Constitución, pudiendo también ser reformadas total o parcialmente. Al respecto de las excepciones sobre la abrogación de las leyes, el artículo 74 *eiusdem* excluye expresamente someter a este tipo de referendo, a las que *establezcan o modifiquen impuestos*.

23 JOAQUÍN SÁNCHEZ-COVISA. LA VIGENCIA TEMPORAL DE LA LEY EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO. *op.cit.* Pág. 40.

24 *Cfr.* FRANCISCO DELGADO. INTRODUCCIÓN AL ANÁLISIS JURÍDICO. Pág. 225 y siguientes. Universidad Central de Venezuela. Caracas. (2005).

tiempo y la existencia de un criterio jurisprudencial válido, vigente y vinculante también en tiempo y espacio. La fuerza vinculante de una norma generalmente es mayor que la fuerza vinculante de un criterio jurisprudencial, entre otras razones, por la natural fuerza expansiva de tal vinculación al ser de aplicación general, por emanar directamente de la representación popular y por su cualidad de permanencia en el tiempo. Por el contrario, la mayoría de los criterios jurisprudenciales carecen de esas características,<sup>25</sup> y no están dirigidos a regular una situación general sino los hechos concretos sometidos a su consideración en el caso del que se trate.

## 2. Del inicio de la vigencia de las normas tributarias

### 2.1. Regulación según el artículo 317 párrafo cuarto constitucional y artículo 8 del Código Orgánico Tributario.

El inicio de la vigencia de las normas de contenido tributario está regulado en la legislación venezolana tanto en la Constitución vigente ex artículo 317 cuarto párrafo,<sup>26</sup> como en el Código Orgánico Tributario (COT) en su artículo 8,<sup>27</sup> normas analizadas en un anterior trabajo<sup>28</sup> sobre la materia y de cuyo análisis extrajimos en esa oportunidad seis (6) reglas fundamentales:

---

25 En Venezuela, según el artículo 335 de la Constitución, tendrán carácter vinculante para las otras Salas del Tribunal Supremo de Justicia y demás tribunales, las interpretaciones que establezca la Sala Constitucional sobre el contenido o alcance de las normas y principios constitucionales.

26 "Artículo 317: ... Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución..."

27 "Artículo 8: Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.

Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.

Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo." Artículo 8 del "Decreto Constituyente" mediante el cual se dictó el recién Código Orgánico Tributario por parte de la "Asamblea Nacional Constituyente", que fuera publicado en la Gaceta Oficial N° 6507 Extraordinario de fecha 29 de enero de 2020, pero que a nuestros efectos, su letra y contenido íntegro permanece inalterado desde el Código Orgánico Tributario del año 2001 (publicado en la Gaceta Oficial N° 37305 de fecha 17 de octubre de 2001) reformado por el recién derogado Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial N° 6152 Extraordinario, de fecha 18 de noviembre de 2014.

28 Véase TAORMINA CAPPELLO PAREDES. LA VIGENCIA TEMPORAL DE LOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES EN MATERIA TRIBUTARIA. Colección Monografías N° 12. Editorial jurídica venezolana y el Centro para la Integración y el Derecho Público CIDEP. Caracas. (2019).

- Regla 1: *Lapso de entrada en vigencia de manera expresa*. Todas las leyes tributarias deben fijar en su texto el lapso de entrada en vigencia de las mismas.
- Regla 2: *Omisión del lapso de entrada en vigencia*. Si la ley tributaria no establece en su texto el lapso de entrada en vigencia, ella se aplicará una vez vencidos sesenta (60) días continuos siguientes.
- Regla 3: *Entrada en vigencia de las normas de procedimientos tributarios*. Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley tributaria.
- Regla 4: *Entrada en vigencia de las normas de procedimiento tributario en procedimientos iniciados bajo la vigencia de leyes anteriores*. Las normas de procedimientos tributarios deben ser aplicadas desde la vigencia de la ley tributaria, incluyendo a aquellos procedimientos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.
- Regla 5: *La retroactividad en materia tributaria*. Ninguna norma tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.
- Regla 6: *Vigencia de normas tributarias sobre tributos que se determinen o liquiden por períodos, y las normas referentes a la cuantía o existencia de la obligación tributaria*. Las normas referentes a la cuantía o existencia de la obligación tributaria de tributos que se determinen o liquiden por períodos, regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme a las reglas anteriores.

Luego de haber transcrito las reglas que se derivan de las normas jurídicas que regulan en Venezuela el inicio de la vigencia de las normas tributarias, corresponde ahora efectuar algunas consideraciones y análisis adicionales sobre la aplicación de dichas reglas en el sistema jurídico-tributario. El legislador es libre de determinar la entrada en vigencia de una norma tributaria en general, y sujetarla a una fecha específica. Es lógico pensar que son absolutamente normales y oportunas las *vacatio legis* que se establezcan por poco generosas en el tiempo que éstas sean,<sup>29</sup> mucho más en una materia tan sensible como esta por su estre-

---

29 Claros ejemplos son las *vacatio legis* que encontramos en los recientes Decretos Constituyentes, tanto para dictar el Código Orgánico Tributario (artículo 352 que establece 30 días continuos siguientes a la publicación en la Gaceta Oficial para que el Código entre en vigencia), como para dictar la Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (artículo 72, que establece 60 días continuos siguientes a la publicación en la Gaceta Oficial para que dicha

cha vinculación al patrimonio de los particulares, al Derecho de propiedad y otros temas con incidencia económica.

La excepción que contiene la regla 2 antes enunciada al artículo 1 de el Código Civil, y al artículo 2 de la Ley de Publicaciones Oficiales vigente,<sup>30</sup> opera únicamente en caso de omisión legislativa en cuanto al no establecimiento de una entrada en vigencia determinada en el propio texto legal. De esa manera, la entrada en rigor se difiere en el tiempo de forma general a 60 días continuos siguientes a la publicación en la GOV. Esta *vacatio legis* no es contemplada en el Modelo de Código Tributario del CIAT aprobado en Ciudad de Panamá en mayo de 2015,<sup>31</sup> cuando en el artículo 8.1 establece que “las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas. Si no la establecieran, se aplicarán al día siguiente de su publicación oficial”.

Ampara sí este Modelo de Código al principio de seguridad jurídica de los potenciales obligados, estableciendo una *vacatio legis* dirigida a las normas tributarias que *establezcan* o aumenten tributos ya que “las mismas no serán exigibles antes de (...) días desde la fecha de publicación de la ley que los estableció o aumentó”.<sup>32</sup> Según el propio Modelo, con esta *vacatio legis*, establecida en función de los sujetos pasivos, se les pretende dotar “de una mayor garantía en el conocimiento oportuno de aquellos cambios tributarios que tienen un impacto en sus obligaciones tributarias, // de modo que no se vean sorprendidos con una exigencia tributaria inesperada”.<sup>33</sup>

La reglas 3 y 4, de amplia tradición en el procedimiento civil ordinario, no son otra cosa que la consecuencia lógica de admitir la vigencia inmediata de las

---

Reforma entre en vigencia) ambos cuerpos normativos publicados en la Gaceta Oficial N° 6507 Extraordinario de fecha 29 de enero de 2020.

30 “Artículo 2. Las leyes entrarán en vigor desde la fecha que ellas mismas señalen; y, en su defecto, desde que aparezcan en la Gaceta Oficial de los Estados Unidos de Venezuela, conforme lo estatuye la Constitución Nacional”. Ley de Publicaciones Oficiales, publicada en la Gaceta Oficial de los Estados Unidos de Venezuela N° 20546, de fecha 22 de julio de 1941.

31 Modelo de Código Tributario CIAT mayo 2015, consultado en la siguiente dirección electrónica: [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015\\_Modelo\\_Codigo\\_Tributario\\_CIAT.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf)

32 Artículo 8.3 del Modelo de Código Tributario CIAT mayo 2015. Modelo de Código Tributario CIAT mayo 2015, consultado en la siguiente dirección electrónica: [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015\\_Modelo\\_Codigo\\_Tributario\\_CIAT.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf). En este sentido es oportuno señalar que en nuestra legislación aduanera se establecía que en caso de modificación o supresión de impuestos, tasas, recargos u otra cantidades en esta materia, y de no establecer la ley el término previo a su aplicación, se entendía éste luego de vencidos los 60 días siguientes a la publicación en GOV. Hoy día dicha *vacatio legis* fue reducida a 15 días, todo ello según el artículo 117 parágrafo único del Decreto Constituyente de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Ley Orgánica de Aduanas, publicado en la Gaceta Oficial N° 6507 Extraordinario de fecha 29 de enero de 2020.

33 Comentario N° 2 al artículo 8 del Modelo de Código Tributario CIAT mayo 2015. Modelo de Código Tributario CIAT mayo 2015, consultado en la siguiente dirección electrónica: [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015\\_Modelo\\_Codigo\\_Tributario\\_CIAT.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf)

normas de contenido procesal y formal constitutivas de actos procesales sucesivos, dentro de una situación no consolidada que por esa característica permite la aplicación inmediata de las nuevas normas procesales, no sin antes advertir que si el proceso del que se trate ya se ha cumplido, la nueva legislación que está entrando en vigor no puede afectarlo. Otro asunto a considerar en materia de procedimientos en curso son los lapsos procesales, ya que si alguno de ellos está en curso para el momento de entrada en vigencia de una norma que lo modifica, será necesaria la mayor atención del juez de la causa para tomar una decisión que no perjudique a la parte cuyo plazo ha sido modificado (por ejemplo, reduciéndolo considerablemente) de manera que no le sea impedido cumplir con su acto procesal y pueda así ejercer de forma efectiva sus prerrogativas como justiciable. Por otra parte, no se observa en ninguna de las dos reglas la posibilidad interpretativa en materia de normas procesales de admitir la *ultraactividad*, es decir, permitir que, a pesar de la derogatoria de una norma procesal, la misma continúe su vigencia hasta la culminación del procedimiento. Las reglas tampoco permiten que una vez iniciado un procedimiento bajo la vigencia de una norma procesal deba terminarse bajo la vigencia de la misma hasta su consumación. El Modelo ofrece una opción normativa, al margen del artículo 8 propuesto, contenida en el Comentario N° 4 de ese artículo que reza que “los procedimientos tributarios iniciados antes de la entrada en vigencia de disposiciones tributarias formales y procesales, se regirán por la normativa anterior a éstas hasta su conclusión, salvo norma expresa en contrario”.

La regla 5 se refiere a la retroactividad benigna en materia penal favorable, que en la doctrina se conoce como la única excepción al principio de irretroactividad. No obstante la Constitución de 1999 estableció en su Disposición Transitoria Quinta numeral 2 la eliminación de las excepciones al principio de irretroactividad de la Ley. La retroactividad en caso de sanciones más benignas, a la que nos venimos refiriendo, fue mantenida en las reformas del Código Orgánico Tributario de los años 2001, 2014 y 2020 respectivamente, incumpliendo así el legislador el mandato indicado en el Texto Constitucional de 1999.

La regla 6 sin duda constituye la regla de mayor importancia en materia tributaria y la de mayor utilización práctica. Exige para su aplicación la existencia de dos requisitos concurrentes, a saber: (i) que la norma de la cual se requiere determinar su vigencia incida sobre la *existencia* o la cuantía del tributo; y (ii) que estemos en presencia de un tributo que se liquide por períodos. Dados ambos requisitos, entonces se puede enunciar la consecuencia normativa: la norma nueva entrará en vigencia desde el primer día del período del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley, conforme a las

demás reglas.<sup>34</sup> Luce mucho más flexible, al exigir solo un requisito, la correspondiente norma de vigencia temporal contenida en el artículo 8 del Modelo Código Tributario CIAT 2015, cuando en el numeral 2 de dicho artículo establece: “las normas reguladoras de tributos periódicos se aplicarán a los períodos que se inicien a partir de su entrada en vigor, salvo que en ellas se establezca otra cosa”.

### 3. Fin de la vigencia de las normas tributarias

Sobre el fin de la vigencia, hemos anunciado en líneas anteriores cómo una norma tributaria puede cesar en su vigencia, a saber:

3.1. *Mediante anulación.* La norma es objeto de anulación cuando colide con la Constitución porque su contenido contradice un precepto material de la misma (inconstitucionalidad intrínseca o material) o porque no cumplió en su proceso de formación con los extremos formales exigidos por el texto constitucional (inconstitucionalidad extrínseca o formal). Corresponde exclusivamente a la Sala Constitucional del TSJ venezolano declarar la nulidad de las leyes y demás actos de los órganos que ejercen el Poder Público dictados en ejecución directa e inmediata de la Constitución o que tengan rango de ley.<sup>35</sup> Una vez declarada la inconstitucionalidad de la norma, y tal como se ha expuesto antes, dado que dicha sentencia calificaría como una sentencia declarativa, los efectos temporales deben ser entendidos como *ex tunc*, pese a las consecuencias prácticas que se han también discutido líneas atrás en ese sentido, y que quizás motivan a que en contravención a la naturaleza de este tipo sentencia sean declarados como *ex nunc*, desvirtuando así la propia declaratoria de inconstitucionalidad de la sentencia a la que solo se le otorgarían efectos parciales en el tiempo.

Dado el gran margen de discrecionalidad que posee el juez constitucional en Venezuela al conocer de inconstitucionalidades formales, puede darse el caso donde producto de la anulación efectuada se provoca una laguna normativa existiendo como posibilidad para colmarla el revivir una ley anterior.

---

34 Véase en detalle el desarrollo teórico práctico que sobre los requisitos de la regla 6 en TAORMINA CAPPELLO PAREDES. LA VIGENCIA TEMPORAL DE LA LEY TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO. REFERENCIA A CASOS PRÁCTICOS. Primera parte. *op.cit.* Pág. 115-120, y en TAORMINA CAPPELLO PAREDES, LA VIGENCIA TEMPORAL DE LA LEY TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO. REFERENCIA A CASOS PRÁCTICOS. SEGUNDA PARTE. *Revista de Derecho Tributario*. Pág. 9-61. Asociación venezolana de Derecho Tributario-Legis. N° 132, Caracas. (2011).

35 Todo ello de conformidad con el artículo 334 de la Constitución de 1999, vigente en Venezuela, publicada en la Gaceta Oficial N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999 reimpressa en fecha 24 de marzo de 2000 según publicación realizada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5453, enmendada e impresa íntegramente en fecha 19 de febrero de 2000 según la publicación en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5908.

Reviviscencia<sup>36</sup> que en ejercicio de un tribunal constitucional activista podría traer graves consecuencias al Estado de Derecho, ya que se podría otorgar vigencia a una norma completamente desactualizada y no acorde ni armonizada con el resto de normas que para ese momento integran el ordenamiento jurídico y con las prácticas habituales que seguramente afectaría, entre otros, la seguridad, legalidad, certeza y el derecho a la propiedad. Es decir, la exigencia propia de toda democracia que requiere la deliberación necesaria para admitir como legal y constitucional a un tributo.<sup>37</sup>

- 3.2. *Mediante derogatoria.* La norma puede ser derogada por otras normas total o parcialmente. El derecho tributario no es ajeno a los problemas que traen consigo las derogatorias tácitas, por lo que la experiencia sugiere hacer cada vez menos uso de esa práctica legislativa. En ese sentido y, como las leyes se derogan por otras leyes, es recomendable que las derogatorias sean siempre expresas y lo más categóricas posibles, aunque pareciera una costumbre insoslayable el uso de una frase final donde se derogue una norma en concreto y luego "...todas las disposiciones que colidan con lo establecido en la presente Ley...". Nada más opaco que una indeterminación semejante donde debería contemplarse la posibilidad de aplicación de la ley posterior sobre la ley más antigua sin necesidad de introducir esa confusa indeterminación. Acotamos, además, que la *derogación* a diferencia de la *anulación*, no elimina la norma del sistema normativo, es decir no afecta su pertenencia aunque le impide pasar al siguiente orden jurídico.<sup>38</sup>

### 3.2.1. Utilidad de los denominados artículos transitorios

Ante derogatorias en materia impositiva se solían utilizar con frecuencia los llamados *artículos o regímenes transitorios*.<sup>39</sup> Vale la pena aquí sugerir que se retome esta práctica. Los regímenes transitorios permiten que el paso de una normativa anterior (derogada) a una nueva normativa (vigente) se realice en condiciones mucho más claras, cómodas y seguras para todas las partes intervinientes en la relación

---

36 Con especial énfasis, y porque constituyó un caso real venezolano en materia tributaria, recomiendo revisar en detalle el análisis sobre la *derogatoria expresa del paro forzoso*, que forma parte de la obra de TOMÁS A. ARIAS CASTILLO. LA REVIVISCENCIA DE LAS LEYES: UNA POTESTAD DISCRECIONAL DE LOS TRIBUNALES CONSTITUCIONALES. ESPECIAL REFERENCIA AL CASO VENEZOLANO. Pág.103-122. Editorial jurídica venezolana y Funeda. Caracas. (2015).

37 *Ibidem*. Pág. 27; 121-122.

38 CARLA HUERTA OCHOA, SOBRE LA VALIDEZ TEMPORAL DE LAS NORMAS. LA RETROACTIVIDAD Y ULTRAACTIVIDAD DE LAS NORMAS EN EL SISTEMA JURÍDICO, Pág. 279. Revista Problema. Anuario de Filosofía y Teoría del Derecho, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, N° 1, México, (2007).

39 Véase CARLA HUERTA OCHOA. ARTÍCULOS TRANSITORIOS Y DEROGACIÓN. Pág. 811-840. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. N° 102. México. (2001).



jurídico tributaria. Los artículos transitorios actúan como *formas* extraordinarias de operatividad temporal cuya función es establecer como obligatoria la aplicación temporal de una norma diferenciada ya sea de forma retroactiva o ultraactiva.

En este sentido, podemos recordar que al ocurrir un cambio legislativo y hacerse uso de los llamados artículos transitorios, ello trae, entre otras consecuencias, la claridad para los destinatarios de la norma del momento en la que debe comenzar y/o terminar su aplicación y ello a su vez origina la disminución del nivel litigiosidad sobre el tema en particular. En Venezuela sucedió claramente en el año 1982 con la entrada en vigencia del primer Código Orgánico Tributario<sup>40</sup> que, entre otras instituciones, reguló y modificó el término de la prescripción disminuyéndolo de cinco a cuatro años, prescripción que antes estaba regulada por la LISLR.

3.3. *Mediante la terminación natural del tiempo determinado para su propia vigencia.* Fenece la vigencia natural de la norma tributaria que establezca tributos creados para aplicarse en un lapso de tiempo determinado. En estos casos la situación no admite discusión cuando el término es *expreso*, pero cuando es *tácito*, su vigencia debe limitarse al tiempo de duración de los supuestos de hecho definidos para la vigencia transitoria del tributo.

## 4. Inicio de la vigencia de los criterios jurisprudenciales tributarios

La sistematización acerca de la vigencia de los criterios jurisprudenciales en materia tributaria que durante investigaciones se ha venido realizando, fue lograda aplicando el método axiomático, previo a lo cual fueron revisados conceptos fundamentales como *jurisdicción*, *sentencia* y *jurisprudencia*, para luego, con vista a ellos, analizar distintas sentencias emanadas del TSJ venezolano, referidas, como lo advertiéramos en la introducción de este trabajo, a recursos de nulidad y a apelaciones en segunda instancia en materia tributaria. Dentro de lo relativo a la jurisprudencia y su consideración como fuente del Derecho Tributario, y aunque en el artículo 2 del Código Orgánico Tributario vigente no se encuentra expresamente señalada como fuente, se cree que al menos debería ser considerada como *fuentes indirecta* del mismo, entendida como orientación persuasiva sobre la mejor forma

---

40 El artículo 218 del Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial N° 2992 Extraordinario de fecha 03 de agosto de 1982, establecía: "Las prescripciones que hubiesen comenzado a correr antes de la vigencia de este Código se regirán por las leyes bajo cuyo imperio se iniciaron, pero si desde que éste estuviere en vigor, transcurriere todo el tiempo en él requerido para las prescripciones, surtirán éstas su efectos aunque por dichas Leyes se requiera mayor lapso. Las interrupciones de tales prescripciones, que se produzcan a partir de la vigencia de este Código, surtirán efecto de acuerdo con las normas que en él se establecen."

de interpretar una norma. En relación al inicio de la vigencia del criterio jurisprudencial, destacaremos tres posibles formas o maneras, a saber:

#### 4.1. Declaración pura y simple de los efectos

Suele observarse con alguna regularidad que las sentencias, tanto en su parte motiva como en la dispositiva, declaran expresamente sus efectos *ex nunc* y/o *ex tunc*.<sup>41</sup> Así las cosas, y si una sentencia declara que sus efectos son *ex nunc*, su aplicación efectiva será desde su publicación, desde que sea agregada al expediente de la causa, o desde su publicación ante la Secretaría de determinada Sala del Tribunal Supremo. Por el contrario, cuando una sentencia declara la nulidad íntegra de una Ley por razones de inconstitucionalidad, y declara a su vez, que los efectos son *ex tunc* pura y simplemente, debe entenderse que esos efectos *desde siempre*, retroactivos hacia el pasado, deberán ser aplicados desde la fecha en que esa norma se incorporó al ordenamiento jurídico. Un ejemplo es la sentencia N°624 del 30 de mayo de 2013 dictada por el TSJ/SC, cuando fijó los efectos *ex tunc* de esta manera:

2. FIJA el inicio de los efectos del presente fallo con carácter *ex tunc*, hacia el pasado, desde el mismo momento en que fue dictada la Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios de Índole Similar del Municipio Jesús Enrique Lossada del Estado Zulia, publicada en la Gaceta Municipal N° 10 extraordinaria, del 28 de diciembre de 2005.<sup>42</sup>

---

41 La derogada Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, publicada en la Gaceta Oficial N° 1893, de fecha 30 de julio de 1976, establecía como *obligatorio* que la sentencia que decidía la nulidad del acto general o de los artículos impugnados, debía determinar los efectos de ésta en el tiempo, *ex artículo* 119, requisito éste que era reiterado posteriormente en el artículo 131 *eiusdem*. Posteriormente, la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, publicada en la Gaceta Oficial N° 37942, de fecha 20 de mayo de 2004, exigía tal requisito a las sentencias que este máximo tribunal dictara cuando en ejercicio del control concentrado de la constitución decidiera sobre la nulidad total o parcial indicadas en los numerales 6 y 7 del artículo 5; así mismo se requería la determinación de los efectos temporales en las sentencias que dictase ese tribunal, referidas en el párrafo décimo séptimo del artículo 21 *eiusdem*. Ni en la Constitución venezolana ni en la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia vigente, observamos norma alguna que exija, como *obligatorio*, la determinación de los efectos temporales en las sentencias dictadas, siendo que ahora el artículo 126 *eiusdem* menciona expresamente como *potestativo* de cada Sala, fijar los efectos de sus decisiones en el tiempo.

42 Sentencia consultada en la siguiente dirección electrónica: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/mayo/624-30513-2013-10-0164.HTML>. Otros ejemplos pueden verse en las sentencias dictadas por la misma Sala Constitucional, caso HOTEL TAMANACO, C.A., número 281 de fecha 30 de abril de 2014, y las números 601 (Nulidad de determinados artículos del Código de Policía del Estado Nueva Esparta) y 695 (Nulidad de oficio del segundo aparte del artículo 395 (hoy 393) del Código Penal), de fechas 03 de junio de 2014 y 02 de junio de 2015 respectivamente.

Por lo que, en consecuencia, pierde validez y alcance alguno no solo la Ley en cuestión declarada nula, sino todo lo que se haya dictado con fundamento y en función de ella desde el inicio de su vigencia.

#### **4.2. Declaración de efectos condicionados o que ameritan ciertas aclaratorias**

También es factible observar que los efectos declarados en la sentencia, bien sean *ex nunc* o *ex tunc*, puedan someterse por la misma sentencia a ciertas condiciones para su aplicación efectiva en el tiempo, o que, por el contrario, ameriten de ciertas aclaratorias para precisar su aplicación. En ese sentido el efecto podrá ser fijado con relación a la fecha de publicación de la sentencia en el expediente, con vinculación a su fecha de publicación en la Gaceta Judicial o en la Gaceta Oficial cuando así proceda, con la existencia de determinadas condiciones de hecho o de derecho que la misma sentencia decida establecer, para que, cumplidas tales condiciones, se inicie su aplicación efectiva.

En materia tributaria se muestran dos ejemplos muy significativos:

- Sentencia dictada por el TSJ/SC N°816 de fecha 26 de julio de 2000

La aclaratoria producida en este caso fue muy precisa en determinar el alcance sobre los efectos *ex nunc*<sup>43</sup> de la nulidad por inconstitucional decretada sobre el párrafo único del artículo 59 del COT publicado en el año 1996, ya que: (i) se señaló de forma expresa que la aplicación sería desde la fecha de la publicación de la sentencia por la Sala Plena, 14 de diciembre de 1999; (ii) hizo expresa mención a la exclusión y no aplicabilidad de la nulidad decretada a los actos definitivamente firmes que hubiesen sido dictados con fundamento a esa norma anulada, bien fuera por no haberse recurrido o por haber recaído decisión judicial; y (iii) excluyó de la aplicación de la sentencia a los actos administrativos que hubiesen determinado intereses moratorios conforme a un instructivo publicado el 27 de febrero de 1996, siempre y cuando para la fecha de publicación del fallo (14/12/99) estuviesen firmes.

---

43 Sobre los efectos *ex nunc* de esta declaratoria de nulidad por razones de inconstitucionalidad, se ha expresado ROMERO-MUCI, cuando dentro de una serie de interrogantes se pregunta: "¿Se puede justificar un ingreso inconstitucional porque ya se lo gastó el ente público que se lo apropió indebidamente al amparo de una norma irrita? Si esas fueran las razones del caso- que lo dudamos rotundamente- con mayor razón se hace evidente que la eficacia recaudatoria, sea en un Estado de Derecho y de Justicia, o un simple Estado de Derecho sin epítetos, debe dar precedencia prima facie a los valores superiores del ordenamiento jurídico, frente a las pretensiones fiscalistas que se parapetean en las apariencias de justicia y que sólo constituyen una injusticia en sí mismas." HUMBERTO ROMERO-MUCI. LA RACIONALIDAD DEL SISTEMA DE CORRECCIÓN MONETARIA FISCAL. *op.cit.* Pág. 608-609.

- Sentencia dictada por el TSJ/SC N°980 de fecha 17 de junio de 2008, que aclara por segunda vez, la sentencia N°301 del 27 de febrero de 2007, relacionada con la modificación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta<sup>44</sup>

En este caso la aclaratoria producida en la sentencia indicada tuvo que ver más con la vigencia temporal de la norma modificada, la cual debía ceñirse a las reglas establecidas en el artículo 8 del COT (vigente para el ejercicio 2008), que con la vigencia temporal del criterio jurisprudencial expuesto.

### **4.3. De no establecer expresamente la sentencia sus efectos temporales**

Si en el texto de la sentencia no se establecen expresamente los efectos temporales de la misma, entonces el intérprete deberá analizar ante qué tipo de sentencia se encuentra y conforme a ello concluir sobre el efecto temporal de la misma, que según hemos señalado antes, de tratarse de sentencias mero declarativas y declarativas sus efectos serán *ex tunc*; si son constitutivas sus efectos serán *ex nunc* y si son condenatorias sus efectos deben entenderse como *ex tunc*. Un buen ejemplo es la sentencia N°1771 dictada por el TSJ/SC el 28 de noviembre de 2011, en la que se interpretó y revisó el criterio sobre la naturaleza de los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda (FAOV) y su carácter imprescriptible. Al respecto se decidió: (i) que no se adecuan al concepto de parafiscalidad y en consecuencia no se rigen bajo el sistema tributario, y (ii) que son imprescriptibles.

De una revisión exhaustiva del texto íntegro de la sentencia no se observa ninguna declaratoria expresa sobre los efectos temporales que se deban atribuirle. Al respecto, y aunque se estuvo y se está en total desacuerdo con lo decidido en el fallo, se trata de una sentencia declarativa y sus efectos deben ser entendidos como *ex tunc* o hacia el pasado. Sobre este singular tema, en el voto concurrente de la Magistrada Gladys Gutiérrez se pone en evidencia su inconformidad por no haber establecido los efectos temporales de la sentencia, esta vez no es base a su tipo, sino en función de (i) el carácter imprescriptible fijado por la Sala a los aportes al FAOV y (ii) al carácter vinculante de tal pronunciamiento. La inconformidad antes comentada quedó expresada de la siguiente manera:

---

44 Sentencia consultada en la siguiente dirección electrónica: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/980-170608-01-2862.HTM>

Por último, y conforme al carácter de imprescriptibilidad que fijó la Sala mediante doctrina vinculante, debió establecer los efectos “*ex tunc*” de la sentencia desde el 15 de diciembre de 1993, fecha en la cual tuvo su origen el Ahorro Habitacional Obligatorio establecido en la derogada Ley de Política Habitacional, publicada en la Gaceta Oficial de la entonces República de Venezuela n.º 4.659 Extraordinario, de esa misma fecha.<sup>45</sup>

Por otra parte, las publicaciones tanto en Gaceta Judicial como en la Gaceta Oficial que esta sentencia ordena,<sup>46</sup> no obedecen a un condicionamiento en el tiempo sobre la efectiva entrada en vigencia de sus efectos, sino a la necesidad de publicidad y notoriedad que merece su contenido expresamente denominado por la misma como vinculante, tal como lo exige la Ley Orgánica del TSJ. Tal vez con el silencio respecto a la aplicación temporal de la sentencia el TSJ intentó, fallidamente, ocultar el imperdonable error cometido. A saber, se decide la imprescriptibilidad de una norma que estuvo vigente desde 1993 en función de la cual se habían causado tributos ya declarados por los contribuyentes a partir de dicho año, muchos de los cuales ya estaban prescritos para el momento en que se dictó la sentencia referida, pero como se trata de un fallo que técnicamente debía tener efectos *ex tunc*, estarían reviviendo la exigibilidad de tributos ya prescritos. Acordó también esta sentencia, el carácter extensivo de todas las sentencias que versaran sobre esa materia y hubiesen contrariado el criterio por ella establecido en cuanto a los aportes al FAOV.

Posteriormente fueron visibles los verdaderos efectos temporales de este pronunciamiento de la SC, cuando la SPA, mediante sentencia N°739 del 21 de junio de 2012, en el caso Banco del Caribe, C.A., Banco Universal,<sup>47</sup> interpretó que debían ser remitidas a la nueva jurisdicción competente la totalidad de las causas que sobre la materia cursaban en los Tribunales Contencioso Tributarios, *incluyendo, las causas sentenciadas*. De ello se deduce la eficacia retroactiva que quiso otorgársele al nuevo criterio fijado, haciendo recordar lo comentado líneas atrás sobre uno de los motivos del voto concurrente de la Magistrada Gutiérrez, en relación con la solicitud de la declaratoria de los efectos de la sentencia *ex tunc*, referido a la imprescriptibilidad de los aportes al FAOV.

---

45 Sentencia consultada en original.

46 Publicación en la Gaceta Oficial N° 39.950 ocurrida en fecha 22 de junio de 2012.

47 Sentencia consultada en la siguiente dirección electrónica: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/00739-21612-2012-2010-0624.html>

## 5. Fin de la vigencia de los criterios jurisprudenciales en materia tributaria

Entre el fin o culminación de la vigencia de un criterio jurisprudencial y su aplicabilidad, y la terminación o cese de la vigencia de las normas jurídicas,<sup>48</sup> podemos encontrar marcadas diferencias y algunas similitudes. Intentar encontrar las mismas e idénticas causales por las cuales las leyes pueden perder su vigencia resultaría un ejercicio imposible por las siguientes razones:

- i. No se trata de las mismas instituciones ni poseen igual naturaleza.
- ii. Los criterios jurisprudenciales tienden a unificar y sostener en el tiempo la interpretación de las normas que integran el ordenamiento jurídico. De esta manera podemos lograr, no solo soluciones judiciales apegadas al Estado de Derecho, sino decisiones capaces de fortalecer la existencia y validez del conjunto normativo venezolano.
- iii. Los criterios jurisprudenciales no son susceptibles de ser derogados. Los criterios jurisprudenciales son susceptibles de ser modificados, revisados o superados.
- iv. El criterio jurisprudencial sostenido sobre determinada institución jurídica dependerá de la norma vigente *rationae temporis* a la que dicho criterio se refiere, y de los hechos que se produzcan en el tiempo de esa vigencia, de manera que, modificada o eliminada la norma que le da sustento o fundamento, el criterio puede mantener su vigencia, en tanto y en cuanto se sigan conociendo causas sobre hechos que, por razones del tiempo, exijan de la aplicación de aquella norma.
- v. Lo anterior implica que en materia de criterios jurisprudenciales sea imposible determinar el momento exacto de la pérdida de su vigencia, ya que, aunque superado o modificado totalmente, el criterio anterior deberá continuar aplicándose en la solución de los hechos y con fundamento al derecho que estuvo vigente para la época de iniciar la controversia. En el tema de criterios, siempre y cuando se mantengan sin solución controversias basadas en situaciones que exijan la aplicación de aquel criterio superado que estuvo vigente, éste debe ser aplicado conforme a los lineamientos que marcaron su interpretación.

---

48 Véase en extenso, TAORMINA CAPPELLO PAREDES. LA VIGENCIA TEMPORAL DE LA LEY TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO. REFERENCIA A CASOS PRÁCTICOS. PRIMERA PARTE. *op.cit.* pp. 99-109.

No obstante las dificultades antes anotadas, se revisará cómo un criterio jurisprudencial puede ver alterada su vigencia temporal. Para ello se hará alusión a cómo han operado en el sistema judicial los llamados *cambios de criterios jurisprudenciales* en determinadas materias tributarias:

### **5.1. Cuando el criterio es modificado, superado, o abandonado total o parcialmente**

Para entender cómo opera la sucesión de los criterios jurisprudenciales se hará referencia a dos casos en los cuales la SPA del TSJ ha modificado, superado o abandonado criterios jurisprudenciales en materia tributaria.

- Criterio The Walt Disney Company (Venezuela) S.A. modificado por el criterio Tamayo & Cía, S.A

Criterio vinculado con la determinación del valor de la unidad tributaria a aplicar multas producto de retenciones IVA enteradas con retardo, conforme al párrafo segundo del artículo 94 del COT de 2001. La sentencia N°1426,<sup>49</sup> dictada por la SPA el 12 de noviembre de 2008, caso The Walt Disney Company (Venezuela), S.A., determinó que las sanciones debían ser calculadas considerando la unidad tributaria vigente para la fecha del acto administrativo que impone la sanción. El 4 de junio de 2014, mediante la sentencia N°815, la SPA caso Tamayo & Cía., S.A.<sup>50</sup> cambia el criterio sostenido en el caso The Walt Disney Company (Venezuela), S.A. únicamente en relación con el valor de la unidad tributaria a ser utilizado para el cálculo del monto de multas originadas con el enteramiento tardío de las retenciones en materia de IVA, estableciendo que el contribuyente infractor deberá cancelar la multa calculada considerando el valor de la unidad tributaria al momento del pago de la misma, obviando este nuevo criterio la circunstancia en la cual, en caso de interposición de recursos —administrativos o judiciales— que implican tiempos en los cuales se desarrolla el procedimiento y se generan retardos procesales en muchos casos no imputables al contribuyente, el valor final de la unidad tributaria para el momento del pago, una vez agotados los recursos, sería muy superior al correspondiente al de la fecha del acto administrativo, y también al de la fecha de la efectiva ocurrencia de la infracción. Para este caso la SPA declara que los efectos serán *ex nunc*, y lo condiciona a dos requisitos concurrentes:

---

49 Sentencia consultada en la siguiente página electrónica: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/01426-121108-2008-2006-1847.HTML>

50 Sentencia consultada en la siguiente dirección electrónica: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/165176-00815-4614-2014-2012-1813.HTML>

1. Que se trate de casos que sean conocidos con posterioridad a la publicación de la sentencia en la Gaceta Oficial de Venezuela, es decir, luego del 5 de agosto de 2014, ya que la sentencia se publicó en la Gaceta Oficial N°40.648 de esa fecha; y
2. Que se trate de casos cuyos incumplimientos se hayan verificado bajo la vigencia del COT de 2001.

De esta manera, exigiendo para la efectiva aplicación del cambio de criterio, la vigencia de los hechos junto a la vigencia de la norma, conjuntamente con la fecha de la publicación de la sentencia que contiene el cambio del criterio jurisprudencial en la Gaceta Oficial, se cierran las posibilidades de una no deseada aplicación retroactiva del mismo.

- Criterio Acumuladores Titán, C.A. modificado por Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A.

Mediante la sentencia N°877 de fecha 17 de junio de 2003, caso Acumuladores Titán, C.A., el TSJ/SPA declaró que a un contribuyente, al haber cometido en forma repetida y continua la conducta infractora establecida en el artículo 101, numeral 2 del COT del año 2001, debe aplicársele la disposición del artículo 99 del Código Penal y, en consecuencia, la sanción que se le ha de imponer tiene que ser calculada como si se tratase de una sola infracción. En fecha 13 de agosto de 2008 la Sala decidió modificar dicho criterio mediante la sentencia N° 948<sup>51</sup> argumentando que el artículo 99 del Código Penal no es aplicable a las infracciones tributarias que se generen con ocasión de los deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado, por lo que cada período impositivo es autónomo y no debe tratarse como una sola infracción, sino como distintas infracciones cometidas en cada uno de los períodos tributarios. Adicionalmente, en la dispositiva de esa sentencia la Sala ordenó la publicación de la misma, en la Gaceta Oficial.

En resumen, y al surgir un nuevo criterio en este caso (contenido en la sentencia N°948 antes identificada), no podía continuar aplicándose el criterio sostenido en el caso Acumuladores Titán, C.A. A partir de la fecha de publicación de la sentencia Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A. en Gaceta Oficial (la N°38.999 de fecha 21 de agosto de 2008), todos los casos a ser decididos en esta materia debían acoger y ser resueltos aplicando el nuevo criterio sostenido por la SPA, y en consecuencia, dejar de aplicar el criterio que se sostenía en el

---

51 Sentencias consultadas en las siguientes direcciones electrónicas: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/00877-170603-2001-0857.HTM> <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/00948-13808-2008-2007-0593.HTML>



caso Acumuladores Titán, C.A., a menos que la controversia se hubiese planteado antes del 21 de agosto del 2008, caso en el cual, y de conformidad con los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, debía resolverse aplicando el criterio que estaba vigente para aquella época, es decir, el criterio que conforme al tiempo le era aplicable: el sostenido en el caso Acumuladores Titán, C.A. Sustentar una conclusión distinta sería actuar desconociendo los principios constitucionales antes indicados, y supondría una aplicación retroactiva del nuevo criterio jurisprudencial.

## **5.2. Cuando se produce un cambio legislativo que modifique total o parcialmente la norma que sustenta el criterio jurisprudencial, o cesa la vigencia natural de la norma**

El criterio jurisprudencial puede llegar a adherirse a la norma objeto de interpretación de tal manera que su relación puede considerarse inescindible, tanto que si la norma cesa en su vigencia de forma natural o es modificada total o parcialmente, el criterio jurisprudencial se afectará en igual medida, aplicándose únicamente a los supuestos de hecho ocurridos bajo aquella vigencia, esperando luego que lleguen a formarse criterios jurisprudenciales con fundamento en la nueva norma o en la norma modificada y su aplicación en un futuro. Sobre la adhesión —no confusión— con la norma, se puede pensar en cualquier tema de interpretación en materia impositiva (prescripción, medidas cautelares, concepto de abono en cuenta, cosa decidida administrativa, cosa juzgada, causación de intereses moratorios, deducibilidad de tributos pagados en el ISLR, entre muchos más) y revisar si es posible prescindir y no considerar cómo han sido interpretadas las normas que regulan esos temas por los distintos tribunales de diversos países.

Un caso emblemático en este sentido lo constituye la aplicación de criterios jurisprudenciales en materia de causación tributaria de intereses moratorios. No solo porque la redacción de la norma que sirvió de fundamento de los criterios cambió notablemente en los Códigos Orgánicos Tributarios de 1994 y 2001, sino porque la SPA, en varias ocasiones, no solo se apartó del criterio que para la época sostenía la SC, sino que aplicó nuevos criterios de manera retroactiva. Una cuestión aparentemente sencilla que solo exige verificar la norma vigente *rationae temporis* versus la interpretación imperante para aquella época, se convirtió en un desaguisado en el TSJ. A continuación un rápido análisis de sólo tres casos ventilados en la SPA/TSJ y revisados algunos por la SC/TSJ:

- Caso *Lerma, C.A.*, decidido en fecha 28 de septiembre de 2005, sentencia N°5757:<sup>52</sup> tributo: Impuesto sobre la Renta (ISLR) correspondiente a los ejercicios 1987, 1988, 1989 y 1990, (aplicable *ratione temporis* el COT 1982).

Aquí la SPA decidió superar el criterio que había venido sosteniendo con respecto al momento de la causación de los intereses moratorios (que exigía la existencia de un crédito tributario líquido y exigible), y determinó que la causación se generaría desde el día siguiente al del vencimiento del plazo para el pago.

- Caso *Telcel, C.A.* decidido en fecha 11 de octubre de 2006, sentencia N°2232:<sup>53</sup> el tributo controvertido versó sobre el impuesto de telecomunicaciones, ejercicios 1999 y 2000, y primer, segundo y tercer trimestre de 2001, (COT aplicable de 1994). La SPA decidió, sin hacer ningún tipo de distinción sobre la ocurrencia de los hechos y la vigencia de las normas *rationae temporis*, aplicar el criterio del caso caso Lerma.

La sentencia de la SPA del caso Telcel, C.A. fue objeto de revisión extraordinaria por la SC en fecha 13 de julio de 2007, mediante la sentencia N°1490,<sup>54</sup> y la misma, declarando *ha lugar* el recurso, decidió que la SPA no sólo se había apartado de la jurisprudencia seguida por la SC, sino que había aplicado un nuevo criterio de manera retroactiva, (caso Lerma).

- Caso *Pfizer Venezuela, S.A.* sentenciado por la SPA en fecha 7 de mayo de 2008, sentencia N°557:<sup>55</sup> a pesar de que el caso a decidir versó sobre el Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio correspondiente para el ejercicio septiembre de 2001 a noviembre de 2003, donde debían aplicarse las normas sobre intereses moratorios del COT de 1994 y 2001, aplicó el criterio de la SC caso Telcel sentencia N°1490 de fecha 13 de julio de 2007, el cual fue analizado y decidido a la luz únicamente del COT de 1994.

Visto el error cometido por la SPA, dicha sentencia fue objeto de un recurso de revisión extraordinaria ante la SC, quien la anuló (Sentencia N°191 de fecha 09/03/2009),<sup>56</sup> aduciendo, entre otras razones, que no existía similitud entre las

---

52 Sentencia consultada en la siguiente dirección electrónica: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/septiembre/05757-280905-1998-15137.HTM>

53 Sentencia consultada en la siguiente dirección electrónica: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/02232-111006-2005-5685.HTM>

54 Sentencia consultada en la siguiente dirección electrónica: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/1490-130707-06-1860.HTM>

55 Sentencia consultada en la siguiente dirección electrónica: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/00557-7508-2008-2007-0114.HTML>

56 Sentencia consultada en la siguiente dirección electrónica: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/191-9309-2009-08-1491.HTML>

normas que regulaban la figura de los intereses moratorios bajo la vigencia del COT de 1994 y del COT de 2001, y en consecuencia estimaba que la SPA había incurrido en un error al pretender extender los efectos de la interpretación realizada por la SC del artículo 59 del COT de 1994 a los intereses moratorios de las obligaciones tributarias surgidas en los periodos fiscales regidos por el COT de 2001, lo que se traducía en un atentado contra el principio de seguridad jurídica y confianza legítima que debe existir en todo ordenamiento jurídico, así como en cualquier labor de los órganos jurisdiccionales al momento de impartir justicia.

Del largo y tortuoso camino que han transitado los criterios jurisprudenciales fijados respecto a este tema extraeremos algunas conclusiones:

- i. Que el criterio jurisprudencial, como antes acotamos, se adhiere a la norma, y su vigencia temporal se vincula a los efectos de su aplicación, con carácter inescindible, al momento en que se realiza por ejemplo el hecho imponible. En consecuencia, no podrá aplicarse un criterio jurisprudencial sin revisar atentamente que, en la causa donde se pretende aplicar dicho criterio, coincidan la vigencia temporal de la norma que lo sustenta y la temporalidad del hecho imponible objeto de juzgamiento.
- ii. Si un criterio jurisprudencial posee como fundamento una norma que posteriormente es modificada, no podrá aplicarse a los casos que se planteen bajo la vigencia de la nueva norma modificada, aunque resulten normas aparentemente similares, ya que para poder aplicarlo debe tratarse de reedición de las mismas, lo que implica y exige identidad total.
- iii. La aplicación o no de un criterio jurisprudencial debe respetar los principios de seguridad jurídica, certeza y confianza legítima o expectativa plausible y en consecuencia no pueden ser aplicados retroactivamente.
- iv. La modificación, cambio o superación de un criterio jurisprudencial generalmente, según el TSJ venezolano, no debe aplicarse al caso donde se realiza dicho cambio o modificación. Ello en respeto a los principios antes señalados, salvo que su aplicación no los vulnere y en cambio favorezca al recurrente.
- v. Las situaciones jurídicas nacidas antes del cambio de criterio jurisprudencial y que hayan sido resueltas de manera definitivamente firme,<sup>57</sup> no pueden ser afectadas por dicho cambio.

---

57 "Esas sentencias anteriores firmes son intangibles y las situaciones y controversias jurídicas resueltas mediante tales sentencias son irrevocables, es decir, gozan de la fuerza y de la protección de la cosa juzgada, la cual sólo es franqueable mediante el juicio extraordinario de revisión", comentario que por su aplicación perfecta en Venezuela traemos citado. FRANCISCO DEL P BLASCO GASCO. LA NORMA JURISPRUDENCIAL (NACIMIENTO, EFICACIA Y CAMBIO DE CRITERIO). *op.cit.* Pág. 113.

## 6. La ultraactividad de la norma tributaria

La ultraactividad de las normas en general es, junto a la retroactividad, una excepción —poco controvertida— a la operatividad en el tiempo de las mismas. Puede definirse como la aplicabilidad de normas derogadas para casos pendientes de resolución, especialmente para proteger ciertos derechos,<sup>58</sup> o como la aplicación de normas derogadas en función de la preservación de derechos específicamente determinados.<sup>59</sup> El Modelo de Código Tributario CIAT 2015 en su artículo 8.6 establece que “la derogación de una norma tributaria no impide su aplicación a los hechos producidos durante su vigencia”.<sup>60</sup> Ante la anterior aseveración surge la duda, ¿el Modelo de Código Orgánico CIAT 2015 está haciendo alguna distinción el sobre la ultraactividad normativa?. Parece que sí. Se debe recordar, según todo lo antes explicado, que una norma derogada mantiene intacta su pretensión de validez y eficacia. Lo único que le ha sido eliminado —de forma definitiva o temporal— es su exigibilidad.

Por lo tanto, las normas derogadas siguen aplicándose a los tributos causados durante la época de su vigencia, ya que si a estos últimos hechos les fueran aplicables las normas sustitutas de las derogadas, se estaría incurriendo en retroactividad indebida. Entonces, si la derogatoria de una norma no impide su aplicación a hechos ocurridos bajo su vigencia, lo más complejo sería dilucidar si puede aplicarse a hechos futuros ocurridos luego de su derogatoria. Volvamos sobre los alcances de la ultraactividad, y para ello revisaremos lo afirmado por la profesora HUERTA: “La supervivencia temporal de las normas derogadas es permitida por un sistema jurídico como un recurso de justicia para permitir su aplicación a casos pendientes de resolución y así, impedir la vulneración de derechos adquiridos”.<sup>61</sup>

El mismo Modelo de Código Tributario aquí tantas veces citado, CIAT 2015, en el comentario N° 4 al artículo 8 admite sin lugar a dudas que “...*las legislaciones de algunos países aplican la regla de la ultraactividad de las normas procesales...*” esto permite concluir que la ultraactividad como excepción a la temporalidad de las normas tributarias puede ser utilizada como mecanismo limitado y extraordinario en función de la protección de derechos adquiridos que

---

58 CARLA HUERTA OCHOA. SOBRE LA VALIDEZ TEMPORAL DE LAS NORMAS. LA RETROACTIVIDAD Y ULTRAATIVIDAD DE LAS NORMAS EN EL SISTEMA JURÍDICO. *op.cit.* Pág. 274.

59 TOMÁS A. ARIAS CASTILLO. LA REVIVISCENCIA DE LAS LEYES: UNA POTESTAD DISCRECIONAL DE LOS TRIBUNALES CONSTITUCIONALES. ESPECIAL REFERENCIA AL CASO VENEZOLANO. *op.cit.* Pág. 122.

60 Consultado en: Modelo de Código Tributario CIAT mayo 2015, consultado en la siguiente dirección electrónica: [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015\\_Modelo\\_Codigo\\_Tributario\\_CIAT.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf)

61 CARLA HUERTA OCHOA. SOBRE LA VALIDEZ TEMPORAL DE LAS NORMAS. LA RETROACTIVIDAD Y ULTRAATIVIDAD DE LAS NORMAS EN EL SISTEMA JURÍDICO. *op.cit.* Pág. 286.

requieran amparo por su falta de resolución al momento de la derogatoria de la norma contentiva de dichos derechos. Así las cosas, volvamos también sobre la comentada regla 6 del artículo 8 del COT venezolano.

*Regla 6: Vigencia de normas tributarias sobre tributos que se determinen o liquiden por períodos, y las normas referentes a la cuantía o existencia de la obligación tributaria.* Las normas referentes a la cuantía o existencia de la obligación tributaria de tributos que se determinen o liquiden por períodos, regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme a las reglas anteriores.

De su relectura podemos inferir una regla implícita según la cual ante una derogatoria de una norma que incida sobre la cuantía o la misma existencia de un tributo que se liquide por períodos, la nueva normativa que sustituirá a la derogada entrará en vigencia desde el primer día del nuevo período que se inicie bajo su vigencia. Ello porque así lo exige la regla 6. En otras palabras, si, por ejemplo, estuviera considerándose la derogatoria de la Tarifa del ISLR aplicable a personas naturales y se indicara expresamente que la vigencia del texto derogatorio inicia al día siguiente de su publicación en Gaceta Oficial ocurrida. por ejemplo, en el mes de abril de 2020, la nueva norma, aunque estaría vigente desde dicho mes, sería aplicable solo partir del 01 de enero de 2021, nunca antes, por cuanto es el ejercicio de 2021 el que inició dentro de la vigencia de dicha norma derogatoria, mientras que el ejercicio 2020 había iniciado bajo la vigencia de la norma derogada y ella debe aplicarse hasta la culminación de dicho ejercicio. Con fundamento en el principio de autonomía del ejercicio, el de certeza y seguridad jurídica, son las normas vigentes para el primer día del ejercicio referentes a la existencia y cuantía del tributo las que regirán y mantendrán su vigor durante todo el ejercicio hasta su definitiva culminación: ello está implícito en la regla 6 que se dedujo del contenido del artículo 8 del COT venezolano.

Como solución a esos casos en los cuales el hecho imponible no se configura de manera instantánea, sino que es un hecho complejo compuesto por la sumatoria de una serie de actos jurídicos que ocurren en un determinado lapso de tiempo, es oportuno proponer la inclusión en el COT de una norma adicional sobre la materia para que complemente el contenido del artículo 8, que señale que la derogatoria de normas que incidan sobre la existencia o cuantía de un tributo que se liquide por períodos no impedirá su aplicación a los hechos ocurridos con posterioridad a la derogatoria y hasta la terminación o cierre de dicho período impositivo en curso para la fecha de la derogatoria.

## **7. Caso sentencia Fran Valero. ¿Cómo determinar qué criterio jurisprudencial se utiliza en un caso concreto, cuando previamente han sido dictados dos o más sobre esa materia?**

En fecha 1° de junio de 2001, el TSJ/SC, mediante sentencia N° 956, caso FRAN VALERO GONZÁLEZ y otros, se pronunció sobre la necesidad de apreciación de un elemento o vínculo adicional que eliminara la retroactividad y clarificara de forma indubitable la aplicación de un criterio u otro en los casos en que se hayan sucedido dos o más criterios sobre una misma norma interpretada. Reitera la sentencia que: (i) no podrá aplicarse el nuevo criterio a situaciones que se hayan originado o que hayan producido sus efectos en el pasado, sino únicamente será aplicable a situaciones originadas luego de ocurrido el cambio del criterio jurisprudencial; (ii) los requerimientos incorporados al nuevo criterio solo serán exigidos en casos futuros, considerando las circunstancias fácticas y de derecho existentes para el momento en el *cual* se haya presentado el debate que se decida en el presente, conforme a lo cual será la fecha en que haya sido iniciado el debate en sede jurisdiccional la que definirá la aplicación o no del nuevo criterio jurisprudencial.

Según distintas sentencias dictadas por el TSJ, el momento en que se haya iniciado el debate ha sido entendido como el momento en que en sede judicial es presentada por primera vez la controversia, es decir, el momento de haber presentado el Recurso Contencioso Tributario. Se privilegia entonces, no el momento del acaecimiento del hecho imponible, sino el momento en que en sede judicial es presentada por vez primera la controversia. En esa oportunidad, y bajo los criterios jurisprudenciales vigentes, el contribuyente solicita la revisión de la legalidad del acto administrativo dictado, alegando tales criterios y esperando se acuerde una solución conforme a lo alegado. De esta manera, esperar una decisión de acuerdo, por ejemplo, a los criterios que estaban vigentes al momento de que la SPA sentenciara con posterioridad, significa aplicar al debate planteado con anterioridad nuevos criterios de solución que para aquel momento no existían y eran de imposible cognición por parte del justiciable, y quizás, de haberlos conocido, su actuación como contribuyente tal vez habría sido muy diferente a la que está siendo sometida a juzgamiento.

La aplicación de un criterio jurisprudencial vigente que se desprende de la sentencia dictada por el TSJ en el caso FRAN VALERO, según reflexiones anteriores, atenta contra la seguridad jurídica de los justiciables en general y de los contribuyentes en particular, ya que determinan como elemento definitorio para decidir la aplicación del criterio jurisprudencial el momento en que se haya presentado el debate que se pretende decidir en el presente, lo cual puede

traer como consecuencia que la situación de hecho juzgada sea evaluada utilizando un régimen jurídico y normativo que al justiciable no le era posible haber conocido para el momento en que desplegó la conducta objeto de juzgamiento (acaecimiento del hecho imponible y/o comisión de un ilícito tributario). No obstante la crítica que se ha señalado, es deseable que, en aras de la seguridad jurídica y la aplicación uniforme del derecho, los preceptos contenidos en la sentencia FRAN VALERO sean aplicados rigurosamente en tanto y en cuanto la misma continúe vigente y no haya sido sustituida por otra, para así efectivamente evitar aplicaciones de criterios en forma retroactiva.

## 8. Conclusiones y recomendaciones

Se pueden concluir los análisis anteriores mostrando de forma sistemática dos cuadros contentivos de una posible solución comparativa entre el inicio y fin de la vigencia de las normas tributarias y los criterios jurisprudenciales, así:

INICIO DE LA VIGENCIA DE	
NORMAS	CRITERIOS JURISPRUDENCIALES
Señalamiento expreso de fecha de entrada en vigencia.	Señalamiento expreso de los efectos ex nunc o ex tunc.
Omisión expresa: 60 días continuos siguientes a la publicación oficial	Omisión expresa: indagación del tipo de sentencia.
Vigencia inmediata para las normas de procedimiento, indistintamente si el procedimiento estuviera iniciado bajo la vigencia de otras normas.	No aplica en stricto sensu.
Ninguna norma tributaria tiene efectos retroactivos, salvo en materia penal cuando suprima o establezca sanciones que beneficien al infractor.	Ningún criterio jurisprudencial puede aplicarse retroactivamente. Existen sentencias con efectos absolutamente retroactivos.
Vigencia de normas referidas a tributos que se liquidan por períodos, que inciden sobre la existencia o cuantía del tributo, se aplican desde el primer día del período que se inicie a partir de la entrada en vigencia de todo el texto legislativo.	No aplica porque cuando el caso llega a conocimiento del tribunal el período tributario ya ha concluido.

FIN DE LA VIGENCIA DE	
NORMAS	CRITERIOS JURISPRUDENCIALES
Mediante la anulación de la norma.	Cuando la sentencia que contiene el criterio es objeto del recurso extraordinario de revisión por la Sala Constitucional del TSJ, y se declara <i>ha lugar</i> , <sup>62</sup> todo ello según el artículo 336.10 constitucional.
Mediante derogatoria expresa o tácita de la norma.	Cuando el criterio es modificado, superado o abandonado total o parcialmente. Cuando se produce un cambio legislativo que modifique total o parcialmente la norma que sustenta el criterio.
Mediante el cese del término natural de duración para el cual fue creado el tributo.	Cuando cesa la vigencia natural de la norma a la que se refiere el criterio jurisprudencial.

Finalmente, se ha demostrado la importancia del tema constitutivo de la temporalidad de las normas y la de los criterios jurisprudenciales como un asunto que no pierde actualidad ni interés académico y cuya utilidad redunde en favor de los principios de certeza y seguridad jurídica que deben amparar a todos los actores de la relación jurídico impositiva.

## Bibliografía

- ALBERTO TARSITANO. INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA, en AA.VV. Tratado de Tributación. Tomo I. Derecho Tributario. Volumen I: Parte General. Derecho constitucional tributario. Derecho tributario sustantivo o material; administrativo o formal; procesal; penal, internacional; comunitario. Horacio A. García Belsunce (Dir). Editorial Astrea. Buenos Aires. (2003).
- ANDREA AMATUCCI. LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA, en Tratado de Derecho Tributario. Tomo Primero: El Derecho Tributario y sus Fuentes. Andrea Amatucci (Dir). Editorial Temis, S.A. Bogotá. Colombia. (2001).
- C.E. ALCHOURRÓN & E BULYGIN. SOBRE LA EXISTENCIA DE LAS NORMAS JURÍDICAS. Universidad de Carabobo. Valencia. Venezuela. (1979).
- CARLA HUERTA OCHOA, SOBRE LA VALIDEZ TEMPORAL DE LAS NORMAS. LA RETROACTIVIDAD Y ULTRAAC-TIVIDAD DE LAS NORMAS EN EL SISTEMA JURÍDICO. Revista Problema. Anuario de Filosofía y Teoría del Derecho, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, N° 1, México, (2007).
- CARLA HUERTA OCHOA. ARTÍCULOS TRANSITORIOS Y DEROGACIÓN. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. N° 102. México. (2001).

62 Esta posible forma de terminar la vigencia de los criterios jurisprudenciales aún se encuentra en estudio, y por ello solo la hemos incluido en este cuadro y no en el desarrollo del presente trabajo. La declaratoria *ha lugar* implica la anulación parcial o total de la sentencia revisada. Se anularían porque contradice un criterio ya asentado o un principio constitucional, pero de no declararse *ha lugar*, el criterio quedaría definitivamente firme.



- CARLOS E WEFER H. NOTAS INTRODUCTORIAS AL DEBATE SOBRE LA FUNCIÓN DEL TRIBUTO EN EL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO, en AA.VV Memorias de las XIV Jornadas de Derecho Tributario: Tributación y Regulación. AVDT. Caracas. (2015).
- EDUARDO J COUTURE. FUNDAMENTOS DEL DERECHO PROCESAL CIVIL. Ediciones Depalma. Buenos Aires. (1981).
- FRANCISCO DE P. BLASCO GASCÓ, LA NORMA JURISPRUDENCIAL, NACIMIENTO, EFICACIA Y CAMBIO DE CRITERIO. Tirant Lo Blanch, Valencia, España. (2000).
- FRANCISCO DELGADO. INTRODUCCIÓN AL ANÁLISIS JURÍDICO. Pág. 85. Universidad Central de Venezuela. Caracas. (2005).
- HANS KELSEN. TEORÍA PURA DEL DERECHO. UNAM. México. (1960).
- HUMBERTO ROMERO-MUCI. LA RACIONALIDAD DEL SISTEMA DE CORRECCIÓN MONETARIA FISCAL. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas. (2005).
- JESÚS MARÍA ANDRADE. DIVISIÓN DEL PODER Y PRINCIPIO DE SUBSIDIARIEDAD. EL IDEAL POLÍTICO DEL ESTADO DE DERECHO COMO BASE PARA LA LIBERTAD Y PROSPERIDAD MATERIAL en Luís Alfonso Herrera Orellana (Coord) Enfoques sobre Derecho y Libertad en Venezuela. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Serie Eventos N° 30. Caracas. (2013).
- JESÚS MARÍA CASAL HERNÁNDEZ. APUNTES PARA UNA HISTORIA DEL DERECHO CONSTITUCIONAL DE VENEZUELA. Centro para la Integración y el Derecho Público-Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. (2019).
- JOAQUÍN SÁNCHEZ-COVISA. LA VIGENCIA TEMPORAL DE LA LEY EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO. Tesis presentada a la Ilustre Universidad Central de Venezuela para optar al Título de Doctor en Ciencias Políticas. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Serie Clásicos Jurídicos Venezolanos N° 2. Caracas. (2007).
- LUIGI FERRAJOLI. DERECHO Y RAZÓN. TEORÍA DEL GARANTISMO PENAL. Editorial Trotta. Quinta edición. Madrid. (2001).
- LUÍS MARÍA OLASO SJ & JESÚS MARÍA CASAL. CURSO DE INTRODUCCIÓN AL DERECHO. INTRODUCCIÓN A LA TEORÍA GENERAL DEL DERECHO. Tomo II. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas. (2015).
- MANUEL ATIENZA & JUAN RUIZ MANERO. LAS PIEZAS DEL DERECHO. TEORÍA DE LOS ENUNCIADOS JURÍDICOS. Editorial Ariel, S.A., Barcelona. (1996).
- MARCIAL RUBIO CORREA. LA VIGENCIA Y LA VALIDEZ DE LAS NORMAS JURÍDICAS EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. THEMIS Revista de Derecho. Pontificia Universidad Católica del Perú. N° 51. Perú. (2005).
- MARÍA LUISA BALAGUER C. INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN Y ORDENAMIENTO JURÍDICO. Tecnos. Madrid. (1997).
- NORBERTO BOBBIO. TEORÍA GENERAL DEL DERECHO. Tercera edición revisada y corregida. Editorial Temis, S.A. Bogotá. Colombia. (2007).
- RICCARDO GUASTINI, NOMAS SUPREMAS. Pág. 268. DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho. Universidad de Alicante. N° 17-18. España. (1995).

- ROMÁN DUQUE CORREDOR. CONSTITUCIONALISMO AUTORITARIO. LA DESTRUCCIÓN DEL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO CON CONSTITUCIONES DEMOCRÁTICAS. EL CANIBALISMO CONSTITUCIONAL. Fundación Alberto Adriani y Bloque Constitucional. Caracas. (2017).
- ROMÁN DUQUE CORREDOR. EL DERECHO DEL SOCIALISMO DEL SIGLO XXI Y ES ESTADO DEMOCRÁTICO DE DERECHO. Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Enero – diciembre 2011. N° 150. Caracas. (2011).
- ROMÁN DUQUE CORREDOR. LOS PODERES DEL JUEZ Y EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD JUDICIAL. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios N° 72. Caracas. (2008).
- SERVILIANO ABACHE CARVAJAL. SOBRE FALACIAS, JUSTICIA CONSTITUCIONAL Y DERECHO TRIBUTARIO. DEL GOBIERNO DE LAS LEYES AL GOBIERNO DE LOS HOMBRES: MÁS ALLÁ DE LA “PESADILLA Y EL NOBLE SUEÑO”. Alvaronora. Caracas. (2015).
- TAORMINA CAPPELLO PAREDES, CONSIDERACIONES RESPECTO A LA INTERPRETACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA PREVISTO EN LA CONSTITUCIÓN VENEZOLANA, en Derecho Tributario Contemporáneo. Libro homenaje a los 50 años de la Asociación venezolana de Derecho Tributario. Leonardo Palacios Márquez y Serviliano Abache Carvajal (Coordinadores). Asociación venezolana de Derecho Tributario y Editorial Jurídica venezolana. Caracas. (2019).
- TAORMINA CAPPELLO PAREDES, LA VIGENCIA TEMPORAL DE LA LEY TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO. REFERENCIA A CASOS PRÁCTICOS. SEGUNDA PARTE. Revista de Derecho Tributario. Asociación venezolana de Derecho Tributario-Legis. N° 132, Caracas. (2011).
- TAORMINA CAPPELLO PAREDES. LA VIGENCIA TEMPORAL DE LA LEY TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO. REFERENCIA A CASOS PRÁCTICOS. PRIMERA PARTE. Revista de Derecho Tributario. Asociación venezolana de Derecho Tributario-Legis. N° 131. Caracas. (2011).
- TAORMINA CAPPELLO PAREDES. LA VIGENCIA TEMPORAL DE LOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES EN MATERIA TRIBUTARIA. Colección Monografías N° 12. Editorial jurídica venezolana y el Centro para la Integración y el Derecho Público CIDEP. Caracas. (2019).
- TOMÁS A. ARIAS CASTILLO. LA REVIVISCENCIA DE LAS LEYES: UNA POTESTAD DISCRECIONAL DE LOS TRIBUNALES CONSTITUCIONALES. ESPECIAL REFERENCIA AL CASO VENEZOLANO. Editorial jurídica venezolana y FUNEDA. Caracas. (2015).

## **Legislación.**

- Código Civil [CC]. Ley de Reforma parcial del Código Civil. Julio 26 de 1982. Gaceta Oficial N° 2990 Extraordinario. (Venezuela).
- Código Orgánico Tributario [COT]. Gaceta Oficial N° 2992 Extraordinario. Agosto 03 de agosto de 1982. (Venezuela).
- Código Orgánico Tributario [COT]. Gaceta Oficial N° 4466 Extraordinario. Septiembre 11 de 1992. (Venezuela).
- Código Orgánico Tributario [COT]. Gaceta Oficial N° 4727 Extraordinario. Mayo 27 de 1994. (Venezuela).
- Código Orgánico Tributario [COT]. Ley N° 42 de 2001. Ley N° 42 Gaceta Oficial N° 37305. Octubre 17 de 2001. (Venezuela).

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela 1999 [Const]. Gaceta Oficial N° 36860. Diciembre 30 de 1999. (Venezuela).
- Decreto 1434 de 2014 [con fuerza de ley]. Por medio del cual se dicta el Decreto de Ley del Código Orgánico Tributario. Noviembre 18 de 2014. Gaceta Oficial N° 6152 Extraordinario.
- Decreto Constituyente. Por medio del cual se dicta la Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Ley Orgánica de Aduanas. Enero 29 de 2020. Gaceta Oficial N° 6507 Extraordinario.
- Ley de Publicaciones Oficiales. Julio 22 de 1941. Gaceta Oficial de los Estados Unidos de Venezuela N° 20546.

### **Sentencias.**

- Sentencia No. 301, dictada por el TSJ/SC del 27 de marzo de 2007, caso Carlos Vecchio y Adriana Vigilancia.
- Sentencia No. 607, dictada por el TSJ/SPA del 03 de junio de 2004, caso Deportes El Marqués, C.A.
- Sentencia No. 12, dictada por el TSJ/SC del 14 de diciembre de 2004, caso Seguros Altamira, C.A.
- Sentencia No. 1485, dictada por el TSJ/SPA del 29 de octubre de 2014, caso Knoll Gomas Industriales, C.A.
- Sentencia No. 426, dictada por el TSJ/SPA del 22 de abril de 2015, caso Bloquera y Ferrería Segrestaa, C.A.
- Sentencia No. 624, dictada por el TSJ/SC del 30 de mayo de 2013, caso nulidad artículo 171 de la Ordenanza del Municipio Jesús Enrique Lozada del Estado Zulia.
- Sentencia No. 816, dictada por el TSJ/SC del 26 de julio de 2000, aclaratoria de la sentencia que declaró la nulidad del Parágrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario.
- Sentencia No. 1490, dictada por el TSJ/SC del 30 de abril de 2014, caso Hotel Tamnaco, C.A.
- Sentencia No. 601, dictada por el TSJ/SC del 03 de junio de 2014, caso nulidad artículos Código de Policía del Estado Nueva Esparta.
- Sentencia No. 695, dictada por el TSJ/SC del 02 de junio de 2015, caso nulidad de oficio artículo 393 del Código Penal.
- Sentencia No. 980, dictada por el TSJ/SC del 17 de junio de 2008, caso solicitud de aclaratoria interpuesta por el abogado Obdulio Camacho.
- Sentencia No. 1771, dictada por el TSJ/SC del 28 de noviembre de 2011, caso BANAVIH.
- Sentencia No. 1426, dictada por el TSJ/SPA del 12 de noviembre de 2008, caso The Walt Disney Company (Venezuela), S.A.

- Sentencia N°815, dictada por el TSJ/SPA del 04 de junio de 2014, caso Tamayo & Cía, S.A.
- Sentencia No. 877, dictada por el TSJ/SPA del 17 de junio de 2003, caso Acumuladores Titán, C.A.
- No. 948, dictada por el TSS/SPA del 13 de agosto de 2008, caso Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A.
- Sentencia No. 5757, dictada por el TSJ/SPA del 28 de septiembre de 2005, caso Lerma, C.A.
- Sentencia No. 2232, dictada por el TSJ/SPA del 11 de octubre de 2006, caso Telcel, C.A.
- Sentencia No. 1490, dictada por el TSJ/SC del 13 de julio de 2007, caso Telcel, C.A.
- Sentencia No. 557, dictada por el TSJ/SPA del 7 de mayo de 2008, caso Pfizer Venezuela, S.A.
- Sentencia No. 191, dictada por el TSJ/SC del 09 de marzo de 2009, caso Pfizer Venezuela, S.A.
- Sentencia No. 956, dictada por el TSJ/SC del 01 de junio de 2001, caso Fran Valero González y Milena Portillo de Valero.

## Apéndice

(Sentencias señaladas en el orden en que fueron mencionadas en el texto)

SENTENCIA	CRITERIO SOSTENIDO / EFECTOS TEMPORALES
No. 301, dictada por el TSJ/SC del 27 de marzo de 2007, caso Carlos Vecchio y Adriana Vigilanza.	Modificó la literalidad del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. No indicó expresamente los efectos temporales.
No. 607, dictada por el TSJ/SPA del 03 de junio de 2004, caso Deportes El Marqués, C.A.	Mediante una interpretación correctiva la Sala modifica el significado de letra del artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, exigiendo de forma concurrente (interpretando la "o" como una "y") los requisitos del buen derecho y del peligro en la mora para la procedencia de las medidas cautelares. No indicó expresamente la vigencia temporal.
No. 12, dictada por el TSJ/SC del 14 de diciembre de 2004, caso Seguros Altamira, C.A.	(i) En general, el número de sentencias necesarias para conformar un criterio jurisprudencial es de dos o más, (ii) excepcionalmente, una sola sentencia podrá constituir criterio jurisprudencial, identificando tres ejemplos. A saber, cuando se produce un cambio de criterio mediante un razonamiento expreso y categórico; cuando se dilucida por vez primera un asunto; o cuando la falta de frecuencia de casos análogos no permita la reiteración de la doctrina legal.

<p>No. 1485, dictada por el TSJ/SPA del 29 de octubre de 2014, caso Knoll Gomas Industriales, C.A</p>	<p>Aplicación retroactiva de un criterio jurisprudencial.</p>
<p>No. 426, dictada por el TSJ/SPA del 22 de abril de 2015, caso Bloquera y Ferretería Segrestaa, C.A.</p>	<p>Aplicación retroactiva de un criterio jurisprudencial.</p>
<p>No. 624, dictada por el TSJ/SC del 30 de mayo de 2013, caso nulidad artículo 171 de la Ordenanza del Municipio Jesús Enrique Lozada del Estado Zulia.</p>	<p>Fijación expresa de los efectos ex tunc.</p>
<p>No. 816, dictada por el TSJ/SC del 26 de julio de 2000, aclaratoria de la sentencia que declaró la nulidad del Parágrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario.</p>	<p>Fijación expresa de los efectos ex nunc.</p>
<p>No. 1490, dictada por el TSJ/SC del 30 de abril de 2014, caso Hotel Tamanaco, C.A.</p>	<p>Fijación expresa de los efectos ex tunc.</p>
<p>No. 601, dictada por el TSJ/SC del 03 de junio de 2014, caso nulidad artículos Código de Policía del Estado Nueva Esparta.</p>	<p>Fijación expresa de los efectos ex tunc.</p>
<p>No. 695, dictada por el TSJ/SC del 02 de junio de 2015, caso nulidad de oficio artículo 393 del Código Penal.</p>	<p>Fijación expresa de los efectos ex tunc.</p>
<p>No. 980, dictada por el TSJ/SC del 17 de junio de 2008, caso solicitud de aclaratoria interpuesta por el abogado Obdulio Camacho.</p>	<p>Segunda aclaratoria de la sentencia N°301 del 27 de febrero de 2007, relacionada con la modificación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Fija los efectos temporales de la norma modificada, aplicando el art. 8 del COT, es decir, la modificación es aplicable a partir del ejercicio 2008.</p>
<p>No. 1771, dictada por el TSJ/SC del 28 de noviembre de 2011, caso BANAVIH.</p>	<p>Esta sentencia declara (i) que los aportes obligatorios al Fondo de Ahorro de Vivienda no se adecuan al concepto de parafiscalidad y en consecuencia no se rigen bajo el sistema tributario, y (ii) que son imprescriptibles. No se indica expresamente los efectos temporales.</p>
<p>No. 1426, dictada por el TSJ/SPA del 12 de noviembre de 2008, caso The Walt Disney Company (Venezuela), S.A</p>	<p>Criterio vinculado con la determinación del valor de la unidad tributaria a aplicar multas producto de retenciones IVA enteradas con retardo, conforme al Parágrafo Segundo del artículo 94 del COT de 2001. Las sanciones deben ser calculadas considerando la unidad tributaria vigente para la fecha del acto administrativo que impone la sanción.</p>

<p>No. 815, dictada por el TSJ/SPA del 04 de junio de 2014, caso Tamayo &amp; Cía, S.A.</p>	<p>Cambia el criterio sostenido en el caso The Walt Disney Company (Venezuela), S.A. únicamente en relación con el valor de la unidad tributaria a ser utilizado para el cálculo del monto de multas originadas con el enteramiento tardío de las retenciones en materia de IVA, estableciendo que el contribuyente infractor deberá cancelar la multa calculada considerando el valor de la unidad tributaria al momento del pago de esta. Fija los efectos como ex nunc condicionado a dos requisitos concurrentes.</p>
<p>No. 877, dictada por el TSJ/SPA del 17 de junio de 2003, caso Acumuladores Titán, C.A.</p>	<p>Declara que al haber un contribuyente cometido en forma repetida y continua la conducta infractora establecida en el artículo 101, numeral 2 del COT del año 2001, debe aplicársele la disposición del artículo 99 del Código Penal y, en consecuencia, la sanción que se le ha de imponer tiene que ser calculada como si se tratase de una sola infracción.</p>
<p>No. 948, dictada por el TSS/SPA del 13 de agosto de 2008, caso Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A.</p>	<p>Cambia el criterio sostenido en el caso Acumuladores Titán, C.A. sentenciando que el artículo 99 del Código Penal no es aplicable a las infracciones tributarias que se generen con ocasión de los deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado, por lo que cada período impositivo es autónomo y no debe tratarse como una sola infracción, sino como distintas infracciones cometidas en cada uno de los períodos tributarios. No se fijan los efectos temporales pero la Sala ordenó la publicación de esta, en la Gaceta Oficial, por lo que se entienden ex nunc a partir de la publicación en la Gaceta Oficial.</p>
<p>No. 5757, dictada por el TSJ/SPA del 28 de septiembre de 2005, caso Lerma, C.A.</p>	<p>En esta sentencia se decidió superar el criterio que había venido sosteniendo con respecto al momento de la causación de los intereses moratorios (que exigía la existencia de un crédito tributario líquido y exigible), y determinó que la causación se generaría desde el día siguiente al del vencimiento del plazo para el pago.</p>
<p>No. 2232, dictada por el TSJ/SPA del 11 de octubre de 2006, caso Telcel, C.A.</p>	<p>Aplicación del criterio caso Lerma sin realizar ningún distingo sobre la ocurrencia de los hechos y la vigencia de las normas rationae temporis.</p>
<p>No. 1490, dictada por el TSJ/SC del 13 de julio de 2007, caso Telcel, C.A.</p>	<p>Sentencia declarando ha lugar el recurso de revisión extraordinario de la sentencia de la SPA, por aplicación de un nuevo criterio de forma retroactiva (caso Lerma).</p>

<p>No. 557, dictada por el TSJ/SPA del 7 de mayo de 2008, caso Pfizer Venezuela, S.A.</p>	<p>Siendo que el caso a decidir versó sobre el Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio correspondiente para el ejercicio septiembre de 2001 a noviembre de 2003, donde debían aplicarse las normas sobre intereses moratorios del COT de 1994 y 2001, aplicó el criterio de la SC caso Telcel sentencia N°1490 de fecha 13 de julio de 2007, el cual fue analizado y decidido a la luz únicamente del COT de 1994.</p>
<p>No. 191, dictada por el TSJ/SC del 09 de marzo de 2009, caso Pfizer Venezuela, S.A.</p>	<p>Sentencia declarando ha lugar el recurso de revisión extraordinario de la sentencia de la SPA, por pretender extender los efectos de la interpretación realizada por la SC del artículo 59 del COT de 1994, a los intereses moratorios de las obligaciones tributarias surgidas en los períodos fiscales regidos por el COT de 2001.</p>
<p>No. 956, dictada por el TSJ/SC del 01 de junio de 2001, caso Fran Valero González y Milena Portillo de Valero.</p>	<p>Esta sentencia declara que: (i) no podrá aplicarse el nuevo criterio a situaciones que se hayan originado o que hayan producido sus efectos en el pasado, sino únicamente será aplicable a situaciones originadas luego de ocurrido el cambio del criterio jurisprudencial; (ii) los requerimientos incorporados al nuevo criterio solo serán exigidos en casos futuros, considerando las circunstancias fácticas y de derecho existentes para el momento en el cual se haya presentado el debate que se decida en el presente, conforme a lo cual será la fecha en que haya sido iniciado el debate en sede jurisdiccional la que definirá la aplicación o no del nuevo criterio jurisprudencial.</p>

