

KHW3263

C749

1er. Congreso Internacional de Derecho Contencioso Administrativo y Tributario -- Caracas : Tribunal Supremo de Justicia : Fundación Gaceta Judicial, Edición y publicaciones, 2018.

128 p. -- (Colección Eventos N° 61).

1. Derecho administrativo -- Venezuela. 2. Derecho tributario -- Venezuela. 3. Recurso contencioso administrativo.

ISBN:

Depósito Legal:

El Tribunal Supremo de Justicia no se hace responsable por las ideas emitidas por los autores

© República Bolivariana de Venezuela
Tribunal Supremo de Justicia
Fundación Gaceta Judicial
Edición y Publicaciones
Eventos N° 61

1^{er} Congreso Internacional de Derecho Contencioso Administrativo y Tributario

Nº 61

Eventos

Tribunal Supremo de Justicia

Fundación Gaceta Judicial

Edición y Publicaciones

Caracas, Venezuela

2019

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Sala Constitucional

Magistrado
Juan José Mendoza Jover
Presidente
Magistrado
Arcadio de Jesús Delgado Rosales
Vicepresidente
Magistrada
Carmen Zuleta de Merchán
Magistrada
Gladys María Gutiérrez Alvarado
Magistrado
Calixto Antonio Ortega Ríos
Magistrado
Luis Fernando Damiani Bustillos
Magistrada
Lourdes Benicia Suárez Anderson

Sala de Casación Civil

Magistrado
Yván Darío Bastardo Flores
Presidente
Magistrado
Francisco Ramón Velázquez Estévez
Vicepresidente
Magistrado
Guillermo Blanco Vásquez
Magistrada
Marisela Valentina Godoy Estaba
Magistrada
Vilma María Fernández González

Sala Político Administrativa

Magistrada
María Carolina Ameliach Villarroel
Presidenta
Magistrado
Marco Antonio Medina Salas
Vicepresidente
Magistrada
Bárbara Gabriela César Siero
Magistrado
Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta
Magistrada
Eulalia Coromoto Guerrero Rivero

Sala de Casación Penal

Magistrado
Maikel José Moreno Pérez
Presidente
Magistrada
Elsa Janeth Gómez Moreno
Vicepresidenta
Magistrada
Francia Coello González
Magistrado
Juan Luis Ibarra Verenzuela
Magistrada
Yanina Beatriz Karabín de Díaz

Sala Electoral

Magistrada
Indira Maira Alfonso Izaguirre
Presidenta
Magistrado
Malaquías Gil Rodríguez
Vicepresidente
Magistrada
Jhannett María Madriz Sotillo
Magistrada
Fanny Beatriz Márquez Cordero
Magistrada
Grisell de los Ángeles López Quintero

Sala de Casación Social

Magistrada
Marjorie Calderón Guerrero
Presidenta
Magistrado
Jesús Manuel Jiménez Alfonso
Vicepresidente
Magistrado
Edgar Gavidia Rodríguez
Magistrada
Mónica Gioconda Misticchio Tortorella
Magistrado
Danilo Antonio Mojica Monsalvo



Palabras preliminares

En el afianzamiento de un Estado democrático confluyen el ejercicio de la participación social y el desempeño de las instituciones en la garantía de la justicia como valor fundamental para la paz. La labor sostenida por el Tribunal Supremo de Justicia por lograr que los y las ciudadanas tengan acceso a los medios y recursos, para la protección de sus derechos y el conocimiento necesario para que cada uno los materialice, ha implicado la renovación de las estrategias de promoción y divulgación de las sentencias, acuerdos y resoluciones. Partimos del criterio que en cada una de las acciones que ha emprendido el Poder Judicial hemos logrado sentar las bases para una administración de justicia que satisface las necesidades y demandas de la sociedad.

En este sentido, el Tribunal Supremo de Justicia inicia un nuevo ciclo editorial que permitirá profundizar sus acciones para potenciar la defensa y el desarrollo de los ciudadanos y ciudadanas, la construcción de una sociedad justa y amante de la paz, la promoción de la prosperidad y bienestar del pueblo y la garantía del cumplimiento de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Es allí donde la Fundación del Poder Judicial, a través de la Coordinación de Edición y Publicaciones, prosigue la labor de difundir los criterios y análisis desarrollados desde las diversas materias en las que se desgrana la actividad jurisdiccional. Solo a través de la comprensión ordenada y sistematizada del contenido jurídico, es que se estimula la discusión y el intercambio académico.

Creemos en la palabra como contribución para el cambio social y la justicia como campo en el que se dan los cambios; por eso coloca a disposición de cada abogada y abogado, investigadores e investigadoras y de los ciudadanos y ciudadanas en general las publicaciones que desde el Máximo Tribunal de la República se han editado.

El debate jurídico que se desarrolla en la República Bolivariana de Venezuela es referencia para el resto de los países de nuestra América, los saberes que venimos produciendo se colocan en la construcción de una nueva racionalidad del derecho, abarcando nuevas temáticas que redimensionan la cultura jurídica. Este momento permite colocar al Tribunal Supremo de Justicia como el órgano de producción de ideas en materia jurídica de primer orden, tomando en cuenta su altísimo nivel de desempeño en el ámbito jurisdiccional, la referencia de sus seminarios y encuentros nacionales e internacionales y lo actualizado de los temas.

Permite este momento abrir el espacio para nuevos títulos y estudios en diversas publicaciones, como la presente, que estamos seguros servirán para incrementar el acervo jurídico del foro legal venezolano, siempre en el respeto de las ideas y el diálogo enriquecedor en el que también profesores, abogados e incluso estudiantes de derecho, conviven y coparticipan en este cometido de intercambio académico y de nuevos criterios legales que continuamente van emergiendo y que son de utilidad para la ciudadanía.

Magistrado Maikel José Moreno Pérez
Presidente del Tribunal Supremo de Justicia

Prólogo

Como es sabido por todos, el contencioso administrativo, materia esencial dentro del derecho administrativo, debe su origen principalmente a la ardua tarea encomendada a los jueces, quienes a través del desarrollo jurisprudencial, perfilaron y desarrollaron las bases que hoy día conocemos a nivel legislativo.

Así, desde los tiempos del Arrêt Blanco (1873) en Francia, cuna del derecho administrativo, hasta los actuales momentos, han sido evidentes los avances experimentados en esta especial disciplina y de la cual Venezuela afortunadamente ha sido testigo de ello a través de sus muchas célebres decisiones dictadas para ese entonces por la Corte Suprema de Justicia e incluso la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo hasta llegar al Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Político Administrativa, así como la nueva composición de los tribunales de la jurisdicción contencioso administrativa.

Desde el punto de vista normativo podemos referir que el origen del contencioso administrativo en el caso venezolano, se remonta a la Constitución de 1830, al plasmarse la competencia de la Corte Suprema de Justicia, Máximo Tribunal del País, para conocer lo relacionado a las controversias que se suscitaban con la Administración en materia de contratos (el llamado contencioso de los contratos). Posteriormente, las Constituciones de los años 1864 y 1925 también tuvieron sus aportes al establecer la competencia para conocer las acciones de nulidad de decretos y reglamentos dictados por el Poder Ejecutivo que contrariaran o colidieren con las leyes.

Pero realmente no es sino hasta la vigencia de la Constitución de 1961 cuando se da formal cabida y reconocimiento a la jurisdicción contencioso administrativa como sistema al establecer en su artículo 206 que el conocimiento de los asuntos vinculados a dicha jurisdicción corresponde a la Corte Suprema de Justicia y a los demás tribunales

que determinara la Ley Orgánica correspondiente. Los supuestos que se previeron se concretaron a la posibilidad de anular actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la administración, así como disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa.

Esta norma constitucional vino a formalizar el ámbito competencial de los tribunales contencioso administrativos y al mismo tiempo delimitar la esfera de actuación de éstos patentizándola en los casos antes mencionados. Ahora, resulta de suma relevancia destacar que estando en vigor este texto fundamental, el legislador dictó la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia (1976), la cual como su nombre lo indica, reguló todo lo atinente a este Supremo Tribunal (verbigracia la estructura organizativa y competencias) siendo uno de los aportes más destacados conforme ha sido apreciado por la doctrina patria, el hecho de desconcentrar las competencias que originalmente estaban atribuidas de manera exclusiva a la Sala Político Administrativa, creándose en este sentido otros órganos jurisdiccionales de menor jerarquía como son la ya nombrada Corte Primera de lo Contencioso Administrativo y los Juzgados Superiores Civil y Contenciosos Administrativos.

De esta forma, el legislador venezolano hizo un primer intento de acercar la justicia al particular, y de acuerdo al supuesto de hecho que se tratara, correspondía conocer dichos casos en atención ya no solo por la materia contencioso administrativa, sino a partir de este instrumento normativo se tomaría en consideración la competencia por el territorio, es decir, si se trataba de discutir la legalidad de alguna actuación proveniente de la Administración Municipal, Estadal y Nacional debía (y aún debe) acudirse a los tribunales contencioso administrativo de acuerdo las circunscripciones bajo su control.

Otra nota distintiva de esta Ley Orgánica fue el establecimiento del procedimiento para tramitar las demandas de nulidad contra los actos de efectos generales y particulares, en cuyo caso se preceptuó la posibilidad de condenar el pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la administración, así como disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa. Tam-

bién se consagró el procedimiento para dirimir las controversias administrativas suscitadas entre la República o algún Estado o Municipio, es decir, cuando no hay acuerdo entre un particular y la Administración.

Adicionalmente, se incluyó por primera vez la potestad que el juez contencioso administrativo dictase medidas cautelares consagrando en su artículo 136 la posibilidad de suspender los efectos de un acto administrativo de efectos particulares cuya nulidad hubiese sido solicitada, desarrollándose a partir de esta norma todo un entramado de la potestad cautelar otorgada al juez contencioso administrativo, pues vale destacar que no se limitó solo a dicha suspensión de efectos, sino que se extendió a aquellas previstas en el Código de Procedimiento Civil venezolano al permitir su aplicación supletoria y, por tanto, al decreto de otras medidas cautelares tanto las llamadas nominadas como aquellas de carácter innominado.

Ahora bien, estas notas características expuestas brevemente sobre la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia nos resulta no solo interesante por los avances que hasta ese momento se vislumbraban en la jurisdicción contencioso administrativa, sino que además constituyó el antecedente más próximo a la ley objeto de esta exposición, cual es la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, promulgada en el año 2010.

En efecto, se afirma esto por cuanto estando en vigencia la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia -que valga decir fueron más de treinta (30) años-, se publicó la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), la cual en su artículo 259 reiteró los enunciados preexistentes sobre la jurisdicción contencioso administrativa contemplados en el anterior texto constitucional con la única novedad de haber incluido lo atinente a la prestación de los servicios públicos, constitucionalizando con ello el llamado contencioso de los servicios públicos.

Seguidamente, en el año 2004 se dictó la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia que desarrolló casi los mismos principios contenidos en la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, pero no es sino hasta el 22 de junio de 2010 cuando se publicó la tan ansiada y esperada Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa que vino a llenar un vacío normativo.

Es con motivo de su 8vo aniversario que los integrantes de la Sala Político Administrativa, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel, Magistrado Marco Antonio Medina Salas, Magistrada Bárbara Gabriela César Siero, Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizleta y Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, decidimos celebrar este 1er Congreso Internacional, que en unión de nuestros jueces y juezas contencioso administrativo y contencioso tributario; los 27 magistrados restantes que conforman el Tribunal Supremo de Justicia y el apoyo incondicional de nuestro presidente, Magistrado Maikel José Moreno Pérez, resultó un evento lleno de conocimientos, unión, encuentro y compañerismo.

A continuación como lo prometimos se publican las ponencias de nuestros participantes.

Magistrada María Caolina Ameliach Villarroel

Índice

Prólogo	7
A ocho años de la creación de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa <i>Doctora María Carolina Ameliach Villarroel - Magistrada Presidenta de la Sala Político-Administrativa</i>	13
La Jurisdicción Contencioso Administrativa y la Tutela Judicial Efectiva <i>Doctor Cayetano Núñez González (España) - Profesor de la Universidad de Valencia. España</i>	33
Principios Axiológicos del Juez y de la Jueza Contencioso Administrativo y Tributario en el Estado democrático y social de Derecho y de Justicia <i>Doctor Marco Antonio Medina Salas - Vicepresidente de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia e Inspector General de Tribunales</i>	45
Ámbito de aplicación de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en Materia Tributaria <i>Doctora Bárbara Gabriela César Siero - Magistrada Sala Político Administrativa</i>	55
Medidas Cautelares en materia aduanera y tributaria y su incidencia en la recaudación <i>MsC. Verónica Isabel González Francis (Venezuela) - Gerente de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares - Gerencia General de Servicios Jurídicos Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT</i>	69
Medios de Impugnación en la Jurisdicción Contenciosa Tributaria Española (Medios de impugnación de actos tributarios) <i>Doctor Fernando Brea Morales (España) - Secretario General de la Conserjería de Empleo y Seguridad Social de la Embajada de España</i>	87
La inmunidad fiscal frente a la potestad tributaria municipal: avances y tendencias jurisprudenciales <i>Doctor Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta - Magistrado de la Sala Político Administrativa</i>	101
Los Ilícitos Penales Tributarios <i>Doctor José Evariste Cedeño (Venezuela) Jefe de la División de Asuntos Penales del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria- SENIAT</i>	121

La ley Disciplinar Militar y la Actividad Recursiva Castrense

Pedro José Milano Rincones / Juez Militar..... 131

A ocho años de la creación de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa

*Doctora María Carolina Ameliach Villarroel
Magistrada Presidenta de la Sala Político-Administrativa*

De la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa: Aportes

Es así como este instrumento jurídico pasa a ser la primera ley que se dicta en Venezuela para regular de manera detallada esta especial jurisdicción, trayendo consigo la aplicación de nuevas estructuras orgánicas, así como principios y procedimientos. De allí que se trate de una Ley que podríamos afirmar es histórica, pues además fue concebida en el marco de un Estado Democrático y Social de Derecho y de Justicia tal como así lo propugna la Carta Magna venezolana en su artículo 2, por ende, está inspirada -entre otros- en los principios de justicia, igualdad y solidaridad.

a) Estructura Orgánica de la JCA

Dicho esto nos detenemos rápidamente en su estudio, para lo cual partimos por lo más básico: la estructura orgánica de la jurisdicción. Así, conforme a esta Ley, los tribunales que integran esta jurisdicción se dividen en cuatro (4) niveles, a saber: i) la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia; ii) los Juzgados Nacionales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; iii) los Juzgados Superiores Estadales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y; iv) los Juzgados de Municipio de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Interesa resaltar que, como novedad de la Ley, no solo se impone un cambio de nomenclatura de los tribunales de esta jurisdicción sino que además -y he aquí la verdadera modificación- amplía el sistema de justicia incorporando una mayor cantidad de Tribunales a la jurisdicción contencioso administrativa distribuidos tanto a nivel nacional, estadal y ahora también municipal, acercándose así aún más la justicia al particular.

Es precisamente en atención a esta regulación que a partir del año 2011 y durante el tiempo que ha estado vigente este instrumento jurídico, el Tribunal Supremo de Justicia a través de su Sala Plena ha resuelto y materializado la creación de un Juzgado Nacional con sede en el Estado Zulia (uno de los estados con mayor densidad de población) y numerosos juzgados superiores en los restantes estados del País, con el fin concreto de descongestionar el índice de causas que se encontraban en otros tribunales estatales que, a su vez, tenían asignada la labor de conocer asuntos de varias circunscripciones judiciales.

En cuanto a los tribunales superiores ubicados en la Región Capital -también de rango Estatal-, la Sala Plena recientemente suprimió la nomenclatura que en materia civil aún tenían algunos de estos órganos jurisdiccionales y, además cambió la denominación de cada uno de ellos, por lo que en la actualidad contamos con los Juzgados Superiores Primero al Décimo Contencioso Administrativo de la Circunscripción Judicial de la Región Capital.

Con ello se trata entonces de dar respuesta en menor tiempo al justiciable que busca la tutela de sus derechos e intereses, de materializar el verdadero derecho al acceso a la justicia y, por supuesto, garantizar la tutela judicial a todo aquél que así lo requiera y que con tanto celo nuestra Constitución defiende.

Además, esta labor de adicionar tribunales en la jurisdicción contencioso administrativa al sistema de justicia venezolano viene aparejada con la formación continuada y permanente de los operadores de justicia y funcionarios. Particularmente, nuestros jueces a nivel nacional han recibido formación en diversos ámbitos atinentes al derecho tributario, contencioso administrativo, procesal, procedimientos disciplinarios, potestades sancionatorias, ponencias académicas, actividades sociales, liderazgo comunitario, capacitación tecnológica, entre otros; coadyuvando con ello a impartir la verdadera tutela reclamada por el ciudadano.

b) Ámbito competencial

Ahora bien, tales avances experimentados en la jurisdicción contencioso administrativa venezolana no solo se limita desde el punto de vista organizacional o estructural, sino que además resulta también una novedad desde su ámbito competencial orgánico, pues también se in-

cluyeron otros aspectos que amplían el ámbito de control. Veamos: el artículo 7 de Ley objeto de análisis estableció cuáles son los sujetos subordinados al control de la jurisdicción contencioso administrativa los cuales –al igual que en otras legislaciones latinoamericanas- se tratan de los órganos que integran la Administración Pública; aquellos que ejercen el Poder Público en sus diferentes manifestaciones; así como los institutos autónomos, corporaciones, fundaciones, sociedades, empresas, asociaciones y otras formas orgánicas o asociativas de derecho público o privado.

Sin embargo, la nota distintiva en este instrumento jurídico es relativa a la sujeción a la normativa de los llamados Consejos Comunales, entendiéndolo por éstos las instancias de participación, articulación e integración entre los ciudadanos y las diversas organizaciones comunitarias, movimientos sociales y populares cuyo fin es ejercer el gobierno comunitario y la gestión directa de las políticas públicas y proyectos orientados a responder a las necesidades, potencialidades y aspiraciones de las comunidades.

Estas instancias supervisan las actuaciones comunales, pero a su vez son sometidas a la revisión de la jurisdicción contencioso administrativa, por lo que pasan a ser sujetos pasivos y controlados por los tribunales, lo que supone -entre otras cosas- mayor claridad y transparencias en el manejo de los fondos asignados a los mismos.

Adicionalmente, debe también exaltarse el reconocimiento expreso que hizo el legislador venezolano de una figura que responde a un origen puramente jurisprudencial, de una tesis pasó a formar parte integrante de un cuerpo normativo, nos referimos a los llamados actos de autoridad. Así, recordemos que estas decisiones son dictadas por órganos que, si bien no se inscriben dentro de la Administración Pública, lo cierto es que las leyes los han dotado de potestades para dictar actos válidos constitutivos de situaciones jurídicas subjetivas dada la actividad de servicio público o de interés general que dichos sujetos desarrollan, por lo que son perfectamente revisables por los tribunales contencioso administrativos.

La legalización de esta figura denota claramente la preocupación del legislador venezolano por adecuar las normas conforme avanza la

sociedad, lo que conlleva a afirmar que también la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa es el resultado del progresivo y la constante evolución del Derecho Administrativo.

En cuanto a la competencia de los tribunales pero ya no en razón de los sujetos sometidos a su control sino vinculado a la materia debatida, esto es, la naturaleza de la actuación que se discute, la Ley desarrolla el precepto constitucional contenido en el artículo 259 el cual se enfoca en la revisión de los actos administrativos, las actuaciones de la Administración que implique su responsabilidad, así como todo lo relacionado a la prestación de los servicios públicos.

De hecho, el artículo 8 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa reconoce expresamente del carácter universal del contencioso administrativo, pues se somete al conocimiento de estos tribunales toda la actividad administrativa desplegada por los entes u órganos pasivos que fueron descritos anteriormente, que incluye, los actos de efectos generales y particulares, actuaciones bilaterales, vías de hecho, silencio administrativo, prestación de servicios públicos, omisión de cumplimiento de obligaciones y, en general cualquier situación que pueda afectar los derechos o intereses públicos y privados.

Así, sobre la base de estas generalidades, el referido instrumento legal deslinda de forma detallada la competencia de los órganos que componen esta jurisdicción, partiendo desde su cúspide, estos es, la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia hasta el de menor jerarquía, que, en el caso venezolano son los llamados Juzgados de Municipio de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

El común denominador en cuanto a la repartición de competencias es que tanto la Sala, los Juzgados Nacionales y los Juzgados Superiores Estadales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa conocen las demandas de nulidad que se intenten contra los actos administrativos de efectos generales y particulares dictados por las distintas autoridades, órganos y sujetos determinados en la Ley en atención al rango de cada uno de éstos; también se incluye a las demandas de contenido patrimonial cuya competencia dependerá del monto accionado, representado en nuestro caso en Unidades Tributarias.

A lo anterior se incluyen las demandas por la abstención o negativa de la Administración en cumplir los actos que estén obligados por ley, los recursos de interpretación de leyes con contenido contencioso administrativo, así como las reclamaciones contra las vías de hecho que éstos incurran y las controversias entre las distintas administraciones, las cuales también son recurribles y la competencia del tribunal dependerán del rango o jerarquía sujeto demandado.

Por otra parte, no podemos dejar de un lado el hecho que el legislador patrio asumió la necesidad de institucionalizar y reforzar el llamado contencioso de los servicios públicos al atribuirles competencia a los Juzgados de Municipio de la Jurisdicción Contencioso Administrativa el conocimiento de las demandas que interpongan lo usuarios o las organizaciones públicas o privadas que los representen por la prestación de los servicios de naturaleza pública. Aquí, una vez más se acerca la justicia al ciudadano.

Vale decir que la Ley objeto de estudio también es innovadora al ser la primera que contiene o recopila con detalles todos los supuestos que determinan la competencia de los tribunales que integran la jurisdicción, sin tener que acudir a la vía jurisprudencial e incluso a la llamada “competencia residual” -que se desprendía de la derogada Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia- a los fines de asumir el conocimiento de una determinada causa.

c) Procedimientos y principios

Pero los cambios no son palpables solo desde el punto de vista organizacional, sino que además, también se establecieron y desarrollaron procedimientos que no se encontraban regulados por otro instrumento legal. Concretamente nos referimos a: i) las demandas de contenido patrimonial, ii) el procedimiento breve para ventilar reclamos vinculados con la prestación de los servicios públicos, vías de hecho y abstenciones, es decir, asuntos que no están vinculados con pretensiones de contenido patrimonial o indemnizatorio; y iii) el procedimiento que es común a las demandas de nulidad, interpretación y controversias administrativas. Asimismo, se regula un único procedimiento de segunda instancia y se incorpora un capítulo dedicado a la ejecución de la sentencia.

De esta forma, se perfilaron distintos procedimientos tomando en cuenta para ello el asunto a debatir o bien la naturaleza de la pretensión,

por lo que en atención a ello algunos iter procesales son más expeditos que otros. Estos procedimientos además fueron concebidos y diseñados para que los órganos jurisdiccionales orientaran su actuación basados en los principios: justicia gratuita, accesibilidad, imparcialidad, idoneidad, transparencia, autonomía, independencia, responsabilidad, brevedad, oralidad, publicidad, gratuidad, celeridad e inmediatez.

De estos principios, destacamos la oralidad e inmediatez pues a diferencia de las legislaciones anteriores, la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa permite que las partes tengan contacto directo con el Juez de la causa a través de las diversas audiencias orales establecidas en algunos de sus procedimientos, por ejemplo, como es el caso de las demandas patrimoniales que se instituyó una audiencia preliminar, en la cual no solo se fija la *litis* sino que además, tiene como objeto sanear el proceso a través de la resolución de las incidencias o defectos de formas que planteen las partes del juicio y una audiencia conclusiva, en la que se exponen las conclusiones.

Incluso, la oralidad y mediación tienen cabida en el procedimiento llamado breve en el cual se ventila las abstenciones, vías de hechos y todo lo vinculado a la prestación de servicios públicos. En este procedimiento, se prevé la celebración de la audiencia oral, oportunidad en la que las partes interactúan con el Juez contencioso administrativo. Asimismo, en el procedimiento común a las demandas de nulidad, interpretación y controversias administrativas se celebra la audiencia de juicio, en la cual las partes exponen oralmente sus argumentos.

En este mismo contexto, debemos igualmente resaltar la accesibilidad o principio de accesibilidad a la jurisdicción, el cual se pone de manifiesto no solo al ampliar la gama de tribunales existente en la actualidad en la jurisdicción contencioso administrativa como se señaló anteriormente, sino también al momento que este ciudadano que requiera se administre justicia pueda acudir al tribunal que corresponda invocando un “interés jurídico actual”, y no el interés calificado que normativamente se exigía anteriormente que implicaba que esta persona debiera demostrar un interés legítimo, personal y directo, de lo contrario no podía ventilar sus pretensiones en dichos órganos jurisdiccionales.

En fin, podríamos detenernos y detallar cómo se manifiestan cada uno de estos principios en los diversos procedimientos plasmados en la

Ley, sin embargo, la idea principal que pretendemos que se lleve cada uno de ustedes, es que esta Ley Orgánica, implicó e implica una nueva forma de hacer justicia en nuestro País, en el que a diferencia de textos anteriores, en éste se desarrollan aspectos que propenden más al acercamiento entre el particular o justiciable y los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa, los cuales están llamados no solo a controlar la actuación de la Administración, sino también a dar soluciones jurídicas atendiendo a las necesidades del interés común.

Y es precisamente en este interactuar, que ahora traemos a la palestra una de los aportes más trascendentales de la Ley Orgánica bajo análisis y es relacionado a la participación popular, o participación ciudadana.

En este sentido, se instituyó en el artículo 58 que en el procedimiento de las demandas de contenido patrimonial el Juez podrá, ya sea de oficio o a petición de parte, convocar para que sean partícipes en la audiencia preliminar a las personas, entes, consejos comunales, colectivos o cualquier otra manifestación popular de planificación, control y ejecución de políticas y servicios públicos, cuyo ámbito de actuación lógicamente tenga vinculación con el asunto debatido.

La intención de esta norma es que los ciudadanos de alguna forma tengan relación con estos grupos o expresiones de naturaleza comunal, opinen y manifiesten en estos casos quienes, de seguro, poseen un compromiso cercano y real de la situación que se ventila en el juicio, todo en favor de los intereses generales. Lo interesante además, es que estos grupos pueden participar en el juicio sin que sea necesaria la representación ni la asistencia de un abogado.

Ahora, interesa destacar que esta intervención de la comunidad en la práctica no solo se ha limitado a los juicios contencioso administrativos, sino con el objeto de garantizar el ejercicio de la participación ciudadana en la administración de justicia, los órganos que conforman la jurisdicción contencioso administrativa han realizado diversas actividades ligadas a labores de justicia social, tales como: la promoción de la asistencia de las comunidades y funcionarios judiciales al Taller sobre la Jurisdicción Especial de la Justicia de Paz Comunal, organizado por la Oficina de Participación Ciudadana del Tribunal Supremo de Justicia y el Voluntariado de la Misión Justicia; la ejecución de talleres para la

formación de Líderes Comunitarios en el ámbito del derecho contencioso administrativo; y la capacitación a las comunidades en Contraloría Social.

También se han celebrado charlas dirigidas a la difusión de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, específicamente en lo que refiere al tema de los servicios públicos; construcción de mesas populares; solidificación de los Tribunales Móviles; eventos de difusión en materia de Servicios Públicos y Métodos Alternativos de Resolución de Conflictos en la Convivencia Ciudadana para alcanzar la Paz; así como el apoyo de iniciativas para la elaboración del “Proyecto de Elevación a Rango Constitucional de la Justicia de Paz de manera amplia y efectiva”.

Incluso, los Magistrados y Magistradas de la Sala Político Administrativa han participado conjuntamente en la difusión del Plan Estratégico del Poder Judicial 2013-2019, a lo largo y ancho del territorio nacional, promoviendo la intervención de las comunidades y el trabajo conjunto y organizado, creando las mesas populares de justicia, las cuales permiten hacer un diagnóstico de las problemáticas judiciales que padecen las comunidades y dar soluciones expeditas a través del sistema de justicia, acercando los jueces a las realidades jurídicas de la población. Para ello se realizaron visitas a los diferentes circuitos judiciales del país, donde se mantuvieron reuniones con los trabajadores y las trabajadoras judiciales, con las organizaciones sociales, y los jueces y las juezas de paz para la conformación de las mesas populares de justicia a nivel Nacional.

Como puede derivarse de lo expuesto, es notable la importancia que el legislador venezolano estableció en torno a la participación de las comunidades en el contencioso administrativo, al permitirles un espacio dentro de los juicios de contenido patrimonial, lo cual ha sido garantizado por los tribunales que integran esta jurisdicción desde que la Ley Orgánica en cuestión, entró en vigencia.

En definitiva, son muchos los aspectos novedosos y positivos que destacan en la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa venezolana, que a lo largo de estos ocho (8) años, los tribunales que conformamos esta jurisdicción de rango constitucional y de amplio

desarrollo jurisprudencial, hemos puesto en práctica y perfeccionado con cada actuación y decisión siempre enfocados en garantizar la tutela judicial efectiva que es reclamada por los justiciables.

Por lo tanto, este instrumento jurídico con una regulación específica llenó el vacío que, por más de treinta (30) años había en nuestro País, de allí que, como señaláramos al principio de la ponencia, se trate de una Ley histórica.

Jurisprudencia relevante de la Sala Político-Administrativa

Hasta aquí hemos realizado una exposición sobre los cambios introducidos en el contencioso administrativo desde el punto de vista legal, ahora nos corresponde aludir a los aportes más recientes que en materia jurisprudencial ha introducido la Sala Político Administrativa del Máximo Tribunal.

Para iniciar el recorrido de la jurisprudencia más destacada emitida por dicha Sala debemos recordar primero que, como cúspide de la jurisdicción contencioso-administrativa, su ámbito competencial no solo abarca o limita a asuntos vinculados exclusivamente con el contencioso administrativo propiamente dicho, como sería por ejemplo, las demandas de nulidad y demandas de contenido patrimonial contra los actos y las actuaciones de altos funcionarios y demás órganos y entes que integran el Poder Público Nacional, Estadal y municipal sino que también, conoce en alzada sobre las decisiones emanadas de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, siendo esta una materia especialísima dentro del contencioso administrativo y bastante enriquecedora desde el punto de vista jurisprudencial dado su constante desarrollo legal en nuestro País.

Precisamente en este continuo cambio normativo en materia tributaria es que comenzamos nuestro paso por las decisiones más importantes emitidas durante los años 2016, 2017 y 2018, para ello debo aludir a un caso en el que se estudió una figura medular y en mi criterio apasionante, y es el ampliamente conocido **principio de la legalidad tributaria**.

Concretamente, en la sentencia Nro. **00519 de fecha 10 de mayo de 2016 (caso: Cestaticket Services, C.A.)**, esta Sala analizó el artículo 96 de la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas (G.O. Nro. 38.337 del 16 de

diciembre de 2005), el cual describe en forma general la obligación tributaria establecida a cargo de las personas jurídicas públicas y privadas que posean cincuenta (50) o más trabajadores, consistente en aportar al Fondo Nacional Antidrogas (FONA) la cantidad equivalente al uno por ciento (1%) de su “ganancia neta anual”, para el financiamiento de planes, proyectos y programas de prevención integral y de prevención del tráfico ilícito de drogas.

Y dicho análisis se efectuó en virtud de que la Administración Tributaria Parafiscal consideró que la base imponible que debía utilizar el contribuyente para el cálculo de dicha contribución referida precisamente a esa “*ganancia neta anual*”, debía ser interpretada en atención a los términos desarrollados en el Reglamento Parcial de la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas Sobre los Aportes Previstos en sus Artículos 96 y 97 y la Providencia Administrativa N° 007-2009 de fecha 29 de diciembre de 2009, es decir, la ganancia neta anual **antes del impuesto sobre la renta**.

La discusión entonces se centró en determinar si esta expresión “ganancia neta anual” contenida en la Ley se refería al ingreso bruto luego de deducir todos los gastos, incluido el pago de Impuesto Sobre La Renta (ISLR), o si por el contrario, se refería a la ganancia contable antes de realizar dicho desembolso. **Es decir, lo resaltante aquí es que debía dilucidarse fundamentalmente cuál era la verdadera base imponible que debía ser utilizada.**

Para resolver esta situación la Sala acudió a la revisión del citado artículo 96 establecido en la Ley Orgánica antes mencionada y se contrastó con las disposiciones contenidas en los artículos 6 y 9 del “*Reglamento Parcial de la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas Sobre Los Aportes Previstos en sus Artículos 96 y 97*”, y el artículo 4 de la Providencia N° 007-2009, que establece las “*Normas y Procedimientos Para La Inscripción De Los Sujetos Pasivos y La Recaudación, Control y Fiscalización De Los Aportes Previstos en los Artículos 96 y 97 de la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas*”.

Cabe destacar que estos actos normativos que desarrollaron dicho

aporte parafiscal en cuestión y que son de evidente rango sublegal, asimilaron la “*ganancia neta anual*” como si se tratase de “*utilidades netas contables antes del impuesto sobre la renta*”. Sin embargo, el Juez en una interpretación literal realizada a tales conceptos concluyó que la “ganancia neta anual” establecida en la mencionada Ley, está referida es al resultado económico obtenido como excedente del total de ingresos, menos el total de los costos y gastos una vez descontados el Impuesto Sobre La Renta causado del ejercicio, como parte integral del total de egresos, es decir, se concluyó en una interpretación contraria a la que su momento emitió la Administración.

De manera que, la Sala con este pronunciamiento aplicó y respetó a cabalidad el principio de legalidad tributaria, reiterando con ello que solo la ley en sentido formal le corresponde la creación, modificación o extinción de los tributos y que, además, únicamente la Ley puede establecer los elementos cuantitativos y cualitativos que integran la relación jurídico tributaria, entre ellos la base de cálculo o base imponible.

Otra decisión sumamente interesante en el ámbito del contencioso tributario, es la recaída en la sentencia **Nro. 801 dictada el 12 de julio de 2017 (caso: Kappa Unisex, C.A.)** en la cual se realizó un análisis acerca de la consumación de la prescripción de la obligación tributaria y sus accesorios. Recordemos, que la prescripción como medio de extinción de la obligación tributaria se encuentra condicionada a la coexistencia de determinados supuestos como lo son: la inactividad o inercia del acreedor, el transcurso del tiempo fijado por la Ley, la invocación por parte del interesado, no haber sido interrumpida y que no se encuentre suspendida.

De estas condiciones concurrentes deriva que el instituto de la prescripción extintiva aplicado a las obligaciones tributarias, está sustentado sobre la base del abandono, silencio o inactividad del acreedor, durante un período legal concreto que le origina consecencialmente la pérdida de su derecho frente al deudor.

Pero además es posible que el lapso de prescripción sea interrumpido, lo cual trae como consecuencia la desaparición del tiempo transcurrido, y genera que el período de prescripción se reinicie con un nuevo cómputo a partir de la materialización de la acción que lo interrumpió,

mientras que al ocurrir una causa de suspensión, el tiempo transcurrido hasta entonces permanece vigente y se computa con el que continúa a partir del momento en que cesa la suspensión.

Es el caso, que esta sentencia innovó precisamente respecto al cómputo de la prescripción frente al supuesto en que el contribuyente ejerciere el correspondiente recurso jerárquico y la Administración no admita el recurso administrativo en el lapso de Ley, es decir, dentro de los tres (3) días hábiles “(...) *siguientes al vencimiento del lapso para la interposición del mismo (...)*” como lo refiere el artículo 249 del Código Orgánico Tributario del 2001, vigente para la ocurrencia de los hechos, o a partir del día hábil siguiente a la recepción del recurso en los casos en que la oficina de la Administración Tributaria que deba decidirlo sea distinta de aquella oficina de la que emanó el acto, lo cual comportaría la suspensión indefinida del término prescriptivo a la espera de que el órgano tributario decida admitir el recurso, tomando en cuenta que el solo ejercicio del aludido medio de impugnación suspende el curso de la prescripción hasta por sesenta (60) días hábiles después de haberse adoptado de forma expresa o tácita su resolución definitiva (artículo 62 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*).

Lo interesante entonces de esta decisión es que existe por parte de la Sala el reconocimiento expreso que el tiempo en que la Administración Tributaria se retrase ya sea para admitir el recurso jerárquico o bien para enviar el mismo a la oficina que resulte competente para estudio, **no será computado a los fines de la suspensión de la prescripción**, lo cual obra en favor del contribuyente dado que esta suspensión del término prescriptivo no debe permanecer inerte pendiente de una actuación administrativa.

Ahora, casualmente en esa misma fecha de publicación de la decisión antes comentada (12 de julio de 2017), esta Sala también pronunció otro fallo interesante, en la sentencia **Nro. 811** (caso: GAME TECH INVESTMENT, C.A) el cual se adentró en el derecho sancionatorio tributario. En esta oportunidad se reiteró que en materia tributaria las normas que comportan tal naturaleza son irretroactivas, salvo que ocurran dos (2) casos: a) cuando las disposiciones normativas supriman sanciones, o b) establezcan sanciones que favorezcan al

infractor. En tales supuestos será válido aplicar la ley a hechos ocurridos en fecha anterior a su entrada en vigor, como defensa o garantía de la libertad del ciudadano (retroactividad *in bonus*).

Ahora, lo resaltante en esta decisión es que se estudió la aplicación retroactiva que hizo -en este caso- el tribunal de instancia de la Disposición Final Primera de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar de 2007, que ordena no aplicar el impuesto al valor agregado a la explotación de las actividades, entre otras, de las máquinas traganíqueles, así como la declaratoria de nulidad de las multas previstas en los artículos 101 numeral 1 y 102 numeral 2 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicadas a la contribuyente como consecuencia de haber incumplido los deberes formales consagrados en los artículos 54 y 56 “de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 2002 (reformada en los años 2004, 2005 y 2006)”, durante los períodos impositivos comprendidos -en ese supuesto tratado- desde el mes de agosto hasta el mes de diciembre de 2006.

Al respecto, se precisó que la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar de 2007 no suprimió la obligación de los contribuyentes o responsables de cumplir los deberes formales previstos en el Código Orgánico Tributario de 2001, así como tampoco las sanciones que derivan de su incumplimiento. Por el contrario, hizo referencia a ellos en sus artículos 14, 19 y 21.

Lo que sí abolió, en atención a lo contemplado en su Disposición Final Primera, fue el tratamiento impositivo que hasta entonces se venía dando a las actividades relacionadas con juegos de envite o azar y en especial a la explotación de máquinas traganíqueles, las cuales hasta entonces se encontraban reguladas por la Ley de Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

De esta manera, se aclaró que el legislador quiso que mediante la consagración de un régimen impositivo específico, el hecho imponible -constituido por la explotación de actividades de juegos de envite o azar- fuese regulado en lo sucesivo mediante una ley especial, haciendo de esa manera nugatoria la sustanciación de procedimientos de verificación en esa materia destinados a determinar y sancionar el incumplimiento de deberes formales previstos en la ya nombrada Ley de Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

En el caso de autos, el problema que se planteaba era en torno a los efectos que la derogatoria expresada podría producir respecto de actos sancionatorios previamente dictados bajo el rigor del régimen impositivo que habilitaba a la Administración Tributaria a imponer en el ámbito de las actividades de explotación de juegos de envite o azar, sanciones de multa por inobservancia de deberes formales en materia de impuesto al valor agregado que si bien la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar de 2007 dejó sentado en su Disposición Final Primera que sus efectos nugatorios fuesen ex nunc.

Sin embargo, la derogatoria en ella prevista constituyó una excepción al principio consagrado en el artículo 21 Constitucional, que prohíbe un trato discriminatorio irretroactividad de la ley en estudio, en los términos del artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2001, producido en idénticos términos en el Código Orgánico Tributario de 2014, por lo que debe aplicarse a hechos ocurridos en el pasado *“en obsequio a la observancia de la garantía o derecho a la igualdad ante la ley entre sujetos que otrora violentaron la normativa aplicable en razón del tiempo, respecto de aquéllos que cometieron los mismos hechos luego de la despenalización de la conducta o de la atenuación o supresión de la sanción”*. Así, en definitiva, se aplicó retroactivamente y a favor de la contribuyente la Disposición Final Primera de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar de 2007.

Otra decisión de suma importancia es la recaída en la **sentencia Nro. 579 de fecha 3 de mayo de 2018**, en la cual esta Sala se declaró competente para conocer la demanda de nulidad interpuesta por la sociedad de comercial Banco de Venezuela, Banco Universal contra un conjunto de actos generales contenidos en diversos decretos y resoluciones emitidos por alcaldes de varios municipios, por medio de los cuales fue creado en los respectivos entes locales, el Sistema de Retención al Crédito Bancario (SIRCRESB) del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, destinado a los contribuyentes de dicho tributo que reciban ingresos a través del medio electrónico denominado *“Punto de Venta”*, y en el cual se atribuye la condición de responsables (agentes de retención) a las instituciones bancarias en el ejercicio de su labor de intermediación financiera.

La importancia de este fallo radica en que la Sala asumió el conocimiento de la causa en primera instancia pese a que, en principio, correspondía a los Juzgados Superiores Estadales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa por tratarse de actos administrativos dictados por autoridades locales. Sin embargo, aquí el fuero atrayente que privó fue la especial naturaleza de los actos cuestionados que, en estos casos, estaban directamente vinculados con un tributo (**impuesto tasa o contribución**).

Si bien no se desconoció el hecho que la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa no le atribuyen a esta Sala Político-Administrativa la competencia para el conocimiento de las demandas de nulidad de actos de efectos generales o particulares de contenido tributario, lo cierto es que, en orden a la progresividad de los derechos se dió preeminencia a la tutela judicial efectiva, a la defensa y bajo este esquema se consideró que la controversia es eminentemente de carácter tributario.

En razón de ello se concluyó que la jurisdicción contencioso tributaria es la competente para conocer el caso, pero además, visto que se trataba de un asunto estratégico para la economía nacional no sólo de la empresa accionante sino de todos los sujetos de derecho tanto públicos como privados que participan en la actividad bancaria, y al tener ésta un connotado interés social que impacta ineludiblemente en la estabilidad del sistema financiero así como en la paz social, esta Máxima Instancia se declaró competente. Decisión que además, evitaba que la causa fuese conocida por varios juzgados superiores en materia tributaria dado que los actos fueron emitidos por distintas autoridades locales, lo que implicaba que fuese conocido por varios Jueces de dicha jurisdicción especial. (Publicada en la Gaceta Oficial Número 41.411, Caracas, lunes 4 de junio de 2018)

Ahora, ya adentrándonos en el contencioso administrativo general, por así decirlo, la Sala Político-Administrativa asumió en sentencia **Nro. 620 de fecha 22 de junio de 2016 (caso: Ministro del Poder Popular para el Ambiente actualmente Ministro del Poder Popular Para Ecosocialismo y Aguas)**, una posición garantista y proteccionista frente a situaciones en las cuales se presume la existencia de delitos ambientales y en el caso particular se trató sobre la tala de Samanes.

En ese sentido, este Órgano Jurisdiccional decretó una medida cautelar en favor a la preservación del equilibrio del ambiente frente a las posibles violaciones a las normas ambientales que regulan la actividad de explotación de los recursos forestales, las cuales vale destacar son de orden público por así establecerlo el artículo 6 de la Ley Orgánica de Ambiente y, de allí que radicara la labor de esta Sala en sede cautelar sea decidir en favor a los intereses de la sociedad.

Aquí se reflejó entonces la importancia que radica el decreto de medidas cautelares que resulten con la protección del ambiente cuando precisamente se encuentre en juego ese equilibrio ecológico y bienes jurídicos ambientales a los que alude nuestra Constitución, resultando entonces que la adopción de medidas o cualquier decisión en un caso determinado no obedece a un mero capricho del juzgador, sino más bien implica una necesidad para la supervivencia de todos.

Ahora bien, en otro contexto, la Sala se pronunció acerca del daño social y el compromiso de responsabilidad social en la **sentencia Nro. 00876 de fecha 1° de agosto de 2017**, en la cual se destacó que conforme con los principios de justicia social, democracia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el equilibrio entre el crecimiento económico del sector privado y el desarrollo integral de la colectividad, declaró procedente el pago del compromiso de responsabilidad social de la sociedad mercantil Vangil Ingenieros, C.A., en virtud del incumplimiento contractual en el que incurrió esta última, lo cual generó un daño social, al resultar afectados intereses colectivos y difusos de la comunidad ubicada en el Sector Carapal de Guara de la Parroquia Juan Millán, en jurisdicción del Municipio Tucupita del Estado Delta Amacuro.

En este sentido, la Sala hizo especial énfasis en el compromiso que tiene a nivel social la iniciativa privada a través de diversos planes, programas y proyectos de responsabilidad social, de coadyuvar al Estado en la elevación del nivel de vida de la población, garantizando una justa distribución de la riqueza y atendiendo las principales demandas socioeconómicas de la comunidad. Siendo ello así, se dejó establecido que ese compromiso nace con la finalidad de aportar a la sociedad un provecho devenido en la propia ejecución del contrato, obligación esta que asume la contratista al momento de suscribir el mismo y que debe

llevar a cabo de acuerdo a lo dispuesto en la Ley de Contrataciones Públicas, su Reglamento y en el contrato de obras.

También voy a referirme a un pronunciamiento emitido por esta Sala en una consulta de jurisdicción planteada en atención a los artículos 59 y 62 del Código de Procedimiento Civil, recaída en el fallo **Nro. 522 del 11 de mayo de 2017 (caso Instituto Nacional de Desarrollo Rural)**. En esta oportunidad si bien se trató de un supuesto de hecho tal vez evidente por tratarse de una figura, en principio, vinculada al derecho laboral, lo interesante es la solución que se dio frente a la situación fáctica, la cual se concretó en resolver si el Poder Judicial tenía o no jurisdicción ante la solicitud de desafuero que, en principio, serían competentes para conocer tales asuntos las Inspectoría del Trabajo.

Concretamente, en este caso un representante del Instituto Nacional de Desarrollo Rural requirió a un Juzgado Superior Contencioso Administrativo de la Región Capital, el levantamiento del fuero maternal de una funcionaria pública que aparentemente había incurrido en una causal de destitución prevista en la Ley del Estatuto de la Función Pública.

Frente a este supuesto, la Sala consideró que resultaba aplicable el artículo 93 de la referida Ley, según el cual corresponde a los tribunales competentes en materia contencioso administrativo funcional, conocer y decidir toda la controversia que se suscite con motivo de la aplicación de esa Ley. Así, esta norma administrada con el artículo 25, numeral 6 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, se decidió que correspondía al Poder Judicial el conocimiento del presente asunto y dentro de este a los Juzgados Superiores Estadales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de la Región Capital dada la naturaleza de empleo público que la funcionaria mantenía con la Administración Pública.

Ahora, debe quedar claro que esta decisión únicamente se enfocó en la solicitud de desafuero a una persona que gozaba para ese momento de inamovilidad pero por fuero maternal y que además tenía una relación funcional regida por las normas de esa misma naturaleza. Por lo tanto, aquí para resolver si el Poder Judicial podía someter a su consideración este caso, se dio preeminencia -como debe serlo- a dicha relación de carácter funcional.

Mediante Sentencia N° 00993 de fecha 09.08.2017, se declaró la nulidad del Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público.

Mediante este fallo la Sala Político-Administrativa confirmó una decisión de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, que declaró la nulidad del **Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público** aprobado en Asamblea Extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela los días 10 y 12 de febrero de 2000, al concluir esta Máxima Instancia que, *“el cobro del “aporte de visado” de las certificaciones y dictámenes preparados por los profesionales de la Contaduría Pública -no previsto en la Ley- constituye una contribución especial impuesta por vía reglamentaria, por ende resulta violatorio de lo establecido en los artículos 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y 3 del Código Orgánico Tributario al crearse -por esta vía- contribuciones parafiscales”*, lo cual es violatorio del principio constitucional de reserva legal en materia tributaria.

Asimismo, la Sala constató que los reglamentos aprobados en Asambleas Extraordinarias de la mencionada Federación de Colegios, en los años 2008 y 2016 *“constituyen la reedición del Reglamento anulado por la sentencia impugnada y confirmada por esta Sala”*; por lo que se extendieron los efectos de dicha nulidad al reglamento aprobado en la Asamblea Extraordinaria de la mencionada Federación el 11 de junio de 2016 (que era el vigente), así como de cualquier otro de cuyo contenido se advierta la reedición del texto normativo anulado.

De esta forma quedó establecido que *“no deben los colegios profesionales, en este caso la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, condicionar el ejercicio de la Profesión al pago de las cuotas de mantenimiento de las actividades gremiales, pues ello constituye una limitación ilegal al ejercicio profesional del contador público y una vulneración del derecho a la igualdad y la no discriminación prevista en el artículo 21 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela”*.

Finalmente, por cuanto el contenido de esta decisión es de interés general, de conformidad con lo establecido en el artículo 126 de la Ley

Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, se ordena su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, así como en la Gaceta Judicial.

Por último, quiero aludir a un criterio asumido en la sentencia **Nro. 134 del 7 de marzo de 2017 (caso: Fundación de Edificaciones y Dotaciones Educativas “FEDE”)** y del cual estoy segura que muchos justiciables y el foro en general estarán de acuerdo con este, el cual está vinculado a la posibilidad de acordar el pago de los intereses de mora y, al mismo tiempo, la corrección monetaria.

En efecto, en esta decisión dictada en el marco de una demanda interpuesta por cumplimiento de contrato, se justificó sobre la base de distintas decisiones previamente emitidas por la Sala Constitucional, en las que se señalaba que ambos conceptos son completamente disímiles y que conllevan a efectos jurídicos distintos.

Y es que además, la Sala Político-Administrativa en evolución de la posición jurisprudencial que venía aplicando hasta ese momento en el cual consideraba que con el pago de una de las pretensiones se satisfacía por completo al acreedor, consideró realmente que se trata de un acto de justicia acordar tales pagos, porque está en juego el poder adquisitivo de la moneda que es algo inherente o intrínseco a ella, por lo que solo se satisface a través **de la indexación**.

Pues bien, estos son algunos de los criterios imperantes y relevantes que han sido asumidos por la Sala Político Administrativa, en los que claramente reflejan el interés no solo de innovar sino además, de desarrollar nuevos criterios a la par del desarrollo de la legislación venezolana y también adaptándolos a las necesidades propias de la sociedad.

Culmino esta breve exposición con un pensamiento con el que llamo a la reflexión de todos los que tienen o no la tarea formal de hacer justicia:

“Colaborar con la obra de justicia social es deber de todos, por cuanto al hacerlo estamos cumpliendo con una obligación moral y social”. Luis A. Ferré

La Jurisdicción Contencioso Administrativa y la Tutela Judicial Efectiva

*Doctor Cayetano Núñez González,
Profesor de la Universidad de Valencia. España*

Introducción

Buenos días.

Yo se que dedicar tiempo de los agradecimientos me quita tiempo de exposición, pero es que estoy muy feliz de estar aquí en este evento, estoy muy feliz por razones diversas y complementarias, primero porque me parece que la acogida desde que pisé Venezuela en esta última vez no solo ha sido cordial sino ha sido muy afectuosa y cariñosa, lo que me hace muy feliz y es muy importante y además que en un acontecimiento como este el octavo cumpleaños de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, que no solo es un evento de reflexión doctrinal judicial y académica es mucho más, son 8 años ya que a pesar de todos los pesares y los obstáculos seguimos aquí, aplicando e interpretando la ley que lo que pretende en el fondo es contribuir y construir una sociedad más justa y a trabajar por el interés general, por tanto creo que es muy relevante no solo porque tenga 8 años sino porque son 8 años dedicados a la justicia social y estar aquí para mí y hacer reflexiones sobre ello es muy importante.

Cuando me invitaron me sentí muy agradecido, quiero ahora agradecer a la Sala Político Administrativa en pleno especialmente a las Magistradas María Carolina Ameliach Villarroel y Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, por su invitación y por realizar este evento que hasta el momento funciona como un reloj de precisión.

Bien, en el momento en que se me realiza la invitación me puse a pensar, bueno, ante un foro de estas características con personas que saben tanto del tema, qué puedo contar que sea de interés y me planteé cuestiones diversas, uno de los temas que yo mas he trabajado porque evidentemente aunque yo tenga una especialización mas dirigida hacia

lo social, obviamente el derecho administrativo ocupa absolutamente todo, no se puede trabajar en ningún área del derecho sin conocer el derecho administrativo, desde luego desde el punto de vista social tampoco, porque obviamente hay mil conexiones entre la Jurisdicción Contenciosa, el Derecho Administrativo y posteriormente la Jurisdicción Contencioso Administrativa, los cuales se encargan de resolver muchos problemas y conflictos de carácter social como de naturaleza laboral y de seguridad social y ahí una cantidad de cruces fronterizos, como llamamos nosotros en la competencia que es necesario manejar.

Sin embargo yo dije, no se si puede ser más interesante dedicarse a un problema técnico jurídico complejo o abstraerse un poco mas y hablar de algo que tiene un carácter mas universal y más genérico, y en ese sentido me planteaba, bueno porque no hablar del trabajo dentro de la Jurisdicción Contencioso Administrativa es decir del trabajo que ustedes realizan en la misma es decir, reflexionar un poco sobre lo que a veces no reflexionamos que es sobre la relevancia del trabajo que hacemos desde dos perspectivas: 1) qué significado tiene y qué importancia tiene el trabajo que hace la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 2) como tiene que realizarse ese trabajo para que tenga la eficacia y la efectividad que se quiere.

Por tanto, voy a lanzar unas reflexiones, ojalá esas reflexiones les permitan servir para generar otros foros, otros debates, porque es un tema muy amplio es un tema que se puede hablar mucho pero voy a intentar a hacer un resumen, una síntesis, que pueda parecer o que pueda servirles para recuperarla y retomarla con posterioridad.

Bueno, vamos a hablar sobre el trabajo y la actividad de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y para eso yo voy a dividir mi intervención en dos partes: una primera parte, que habla precisamente sobre qué hace dicha Jurisdicción y una segunda parte, que se refiere a cómo tienen que hacer su trabajo la misma y ahí voy a retomar un tema que ya se ha mencionado, que es la Tutela Judicial Efectiva.

Hay en esta doble perspectiva un binomio complementario porque hay un doble control, primero el control que ejerce la Jurisdicción Contencioso Administrativa sobre la Administración Pública cuando actúa como un sujeto de derecho público y segundo el control que tiene que

hacer la aludida Jurisdicción sobre sí misma para que sus actos sean válidos.

Desde la primera perspectiva tenemos que empezar pensando que la relevancia que tiene la Jurisdicción Contencioso Administrativa respecto a la función que cumple es una función social de máxima importancia en el Estado de Derecho, esa función de revisión y control de los actos administrativos es tan importante como que lo primero que tenemos que tener en cuenta es que el primer productor jurídico que hay en cualquier Estado es la administración pública, es el ejecutivo el mayor productor jurídico, hasta yo cuando pongo las notas de mis alumnos y alumnas estoy haciendo un acto administrativo.

Desde luego además no solo es el mayor productor y es dependiendo del Estado en que nos encontramos, cuál es el que la sociedad ha querido dar. En un contexto como el venezolano cuando la Constitución establece que el Estado es un Estado social y de justicia, obviamente implica una gran intervención de la Administración Pública en la vida de las personas porque hay una gran construcción de la sociedad sobre lo público y eso implica una gran actividad del ejecutivo y de la Administración Pública, hay leyes, construcción de muchos derechos subjetivos, una gran actividad administrativa para el ejercicio de los mismos y por tanto también la generación de conflictos que han de resolverse en una primera instancia dentro de la propia Administración y una segunda instancia dentro de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Por tanto no es lo mismo la labor de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en un Estado mínimo liberal en el que lo que se deja es la regulación de las satisfacciones de las necesidades sociales al mercado, que en un Estado interventor, en un Estado público que cree que efectivamente en una sociedad en que el Estado tiene un papel relevante en la satisfacción de las necesidades.

Dicho esto lo que implica es que efectivamente hay una gran concentración de poder, la Administración Pública concentra mucho poder la cuestión es cómo lo gestiona, es decir, su capacidad de decisión cómo la gestiona y la capacidad de gestión de la Administración Pública ustedes saben que no siempre está objetivamente tasada también hay deci-

siones que hay un margen de subjetividad discrecional nunca arbitrario, pero siempre puede haber cierto margen de discreción.

Pues bien es obvio que la Jurisdicción Contencioso Administrativa lo que tiene que hacer es evitar dos cuestiones fundamentales, primero la inmunidad de la Administración Pública y segundo la impunidad de la Administración Pública y eso cómo lo tiene que hacer, pues básicamente con respeto de las garantías constitucionales, garantías que después retomaremos y veremos cómo definen el trabajo de revisión y control de los actos administrativos.

Ahora una cuestión que tiene una relevancia máxima, así como la Administración Pública tiene una mayor sujeción a la legalidad, la Jurisdicción Contencioso Administrativa no se puede quedar en la legalidad del control que realiza sobre los actos administrativos, tiene que superar el control de legalidad porque hay valores superiores constitucionales que tienen que tenerse en cuenta, y eso lo vamos a hablar posteriormente y al mismo tiempo no puede realizar un control formal sino que tiene que realizar un control sustantivo que después veremos cómo se materializa.

Por tanto el trabajo que realizan los jueces y juezas de la Jurisdicción Contencioso Administrativa requiere un trabajo o un esfuerzo hermenéutico amplio y extenso, hay una cuestión en este trabajo y en esta función de la Jurisdicción Contencioso Administrativa que es relevante y lo es porque igual es posible que históricamente en otras circunstancias o en otras realidades, se puede llegar a pensar que el trabajo de control que realiza la Jurisdicción Contencioso Administrativa, tiene que ver siempre con un trabajo de revisión de los actos administrativos, es decir, que parte de un cuestionamiento sobre que la actividad administrativa está mal hecha, y yo creo que eso es un problema semántico.

Yo parto desde otra perspectiva, el trabajo tiene que ser neutro e imparcial, sin perjuicio, porque es muy importante entender que lo relevante aquí es el resultado, cómo se llega al resultado, lo importante aquí no es si yo ratifico más veces o menos veces o si yo rectifico más o menos veces, es como llego a ese resultado de rectificación o de ratificación de los actos administrativos, es muy importante tener en cuenta lo cuantitativo con un ejercicio también de interacción, yo si trabajo en

la Administración Pública voy a tener muy presente lo que me dicen los tribunales para mejorar mi funcionamiento y eso es una actividad relevante, pero eso no es lo que gestiona nuestro trabajo el trabajo jurisdiccional se evalúa desde el punto de vista cualitativo, es decir, si somos capaces de hacer reflexión jurídica y determinar nuestros fallos del modo adecuado.

Por tanto creo que eso es fundamental, porque a veces hay algunas críticas que se confunden en términos de que hay siempre alguien o algunos grupos que creen que acudir a la Jurisdicción Contencioso Administrativa implica una especie de posicionamiento a favor de el particular y no, no es así, porque además la Jurisdicción Contencioso Administrativa si tiene que revisar los actos de la Administración Pública parte de la base de que la Administración Pública y también después la Jurisdicción lo que tienen que custodiar es el interés general, y ese interés viene determinado por los valores superiores y derechos fundamentales que establece la Constitución.

No se me malinterprete cuando digo interés general, ese interés también consiste en darle al particular un derecho que le corresponde legítimamente, no se me malinterprete, lo que estoy diciendo es que no está para eso la Jurisdicción Contencioso Administrativa, está para sea cual sea el resultado darle y ratificarle ese derecho, o decir la Administración tenía razón al negárselo lo importante es que el razonamiento a través del cual llegamos a esa conclusión sea un procedimiento adecuado.

Por tanto el interés general para mí y no quiero cometer un exabrupto, y obviamente no voy a decir que es el bien jurídico protegido y al igual que hay metaderechos yo creo que el interés general y colectivo puede ser un metabien jurídico protegido, no en términos de que en el fondo guía nuestra actuación insisto para mí también es el interés general el defender las causas particulares cuando tienen derecho legítimo, pero hay otros valores que también hay que incorporar y otros valores que tienen que ver con cómo se configura el Estado según la Constitución.

En ese sentido, en Venezuela la Constitución dice que es un Estado de Derecho ya hemos visto lo que significa pero eso puede significar también cuestiones distintas en términos o en función de cómo la Cons-

titución establece el Estado de Derecho la Constitución incorpora la Tutela Judicial Efectiva, y por tanto esta incorporando un mecanismo de control que hay que aplicar, en segundo lugar un Estado Social el que se defina como estado social no es cualquier cosa, no es lo mismo que la Constitución diga estamos en un Estado Social que no lo diga, esto implica una forma de entender el modelo social la construcción de las relaciones sociales en las cuales hay intereses colectivos que deben ser resguardados también, y por tanto a veces frente a derechos individuales hay valores colectivos que son superiores en derecho y que hay que considerar y por eso decía antes que hay una labor hermenéutica compleja pues que obviamente no solo es una cuestión de legalidad sino también de constitucionalidad.

Además en un estado de justicia obviamente que cada forma de interpretación puede decirnos qué se entiende por justicia, pero es que no entendemos por justicia lo que queramos, sino lo que la Constitución ha querido que entendamos y esta Constitución es una que define muy bien a través de sus principios y de los derechos tal y como los regula qué entiende por justicia y determinar además una relación constante entre la justicia y el Estado social lo que es lo mismo la justicia social.

Y todo esto además para que tengamos muy en cuenta que ese trabajo hermenéutico además no solo se realiza en virtud de lo que las partes no nos alegan porque tenemos que considerar el principio *iura novit curia*, es decir que además tenemos que ir más allá cuando tenemos que aplicar el derecho así no se alegue por las partes es decir, el trabajo que tienen ustedes, yo creo que es muy bonito e interesante pero es un trabajo de alta complejidad.

Bien, en el fondo lo que yo creo es que la justicia contencioso administrativa es clave en el Estado de Derecho, es tan relevante como lo que he dicho antes pues tiene un papel que además se extiende a lo largo y ancho de toda la sociedad y fundamentalmente la entrada en el papel del mayor productor jurídico la Administración Pública es fundamental que la Jurisdicción Contencioso Administrativa por tanto haga bien su trabajo y lo haga sobre la base de lo que hemos explicado, sobre la custodia del interés general.

Paso al segundo bloque que quería exponer, cómo realizamos el trabajo para que ese filtro cualitativo para que esa revisión cualitativa de la

actividad de la Jurisdicción Contencioso Administrativa sea favorable, es decir cómo hacemos el trabajo para que nuestro resultado sea válido y acorde al derecho, es decir, quién y cómo se controla a la Jurisdicción Contencioso Administrativa y como esta se controla a si misma siempre y cuando cumpla con los requisitos planteados por las garantías constitucionales.

Es obvio y es evidente que el derecho procesal regula el ejercicio de la función jurisdiccional, pero eso lo hace dentro de un sistema de garantías, no voy a entrar en el debate doctrinal sobre si la Tutela Judicial Efectiva y el debido proceso son lo mismo o si encajan uno en el otro, lo que sí es cierto es que dentro de la Constitución hay dos preceptos, en la española es uno solo el artículo 24, aquí hay dos preceptos creo que tiene mucho que ver con lo que voy a decir a continuación el 26 y el 49, o sea ese sistema de garantías lo que pretende precisamente es algo fundamental es generar confiabilidad en las partes que se materializa o que les da seguridad jurídica porque en el fondo tenemos que ser conscientes del papel que realiza el juzgador.

La actividad jurisdiccional es tan importante que implica que la sociedad pone en las manos de la persona que juzga, la resolución de sus conflictos es decir, renuncia a la autotutela el papel de la Jurisdicción es tan importante como que hay una delegación en la resolución del conflicto y por eso es tan relevante generar esa confianza y esa seguridad.

Pero como decíamos antes, la validez de los actos administrativos no solo tiene que ver con lo que es estrictamente legal no hay un control estricto de legalidad también hay un control de constitucionalidad, y por tanto se puede revisar por cualquier juez o jueza y en virtud de ello hay una serie de exigencias fundamentales.

A partir de ahora voy a hacer un análisis de la construcción de la Tutela Judicial Efectiva que ha realizado el Tribunal Constitucional Español y por tanto un ejercicio mas de derecho comparado que ojalá les pueda servir.

Ahora bien, cuáles son las exigencias fundamentales para el trabajo de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, tres: 1) la equidad; 2) la proporcionalidad y 3) la razonabilidad, hay que tener en cuenta que en el fondo todo acto de poder sea normativo, administrativo o judicial

tiene que ser respetuoso por los valores superiores y por los derechos fundamentales.

Pues bien, lo que hace el Tribunal es concretar y definir que todo ello se puede sintetizar en las mencionadas exigencias, que implica su inobservancia que acarrearía la invalidez del acto judicial, por tanto hay que ser muy cuidadoso con ellas.

Ahora este control tiene una doble dimensión, el que se realiza para ser uno que cumpla con nuestras exigencias y tiene una dimensión doble, una dimensión formal y material o sustantiva, por lo cual la típica dimensión formal de lo que habitualmente conocemos como es el derecho a la defensa, el debido proceso, juez natural, presentar pruebas debidamente, derecho a la contradicción, etc.

Pero igual al mismo tiempo hay que hacer una actividad de control sustantiva y ella se concreta especialmente en la motivación y la congruencia de las sentencias jurídicas.

Así, que es lo que el Tribunal Constitucional Español considera como fundamento de la Tutela Judicial Efectiva es la paz social, lo que dice es que precisamente esa cesión al juez para resolver el conflicto tiene que generar la confianza y la seguridad jurídica que permita que quien tiene un conflicto es decir las partes o la sociedad, realizar esa delegación con confianza, y para ello vincula esa paz social dentro del funcionamiento de la actividad judicial con lo que llama equidad procesal, la cual es muy importante porque tenemos que ser conscientes que aunque se actúe a impulso de parte con sus excepciones quien controla el proceso es el juez y la ley le ofrece y le da competencias para que realmente sea quien controle el proceso hasta el hecho de poder solicitar pruebas que no han sido traídas por las partes, y por tanto ese control del proceso judicial lo tiene que realizar el Tribunal, a través de una actividad imparcial neutral y con un buen ejercicio de lo que denomina sana crítica o sano imperio y lo importante es decidir bien, y no a favor de uno o de otro.

Es decir, el resultado no es lo relevante para el Juez porque es imparcial lo importante es que se resuelva bien para que no haya dudas de que el ejercicio que haya realizado, ese ejercicio hermenéutico interpretativo se haya realizado correctamente, dicha actividad tiene que

ver con el conjunto del sistema de justicia desde un valor axiológico que no se queda pegado en la ley y no se queda pegado en lo formal, y por qué es tan importante esto pues porque insisto no me lo invento lo extraigo de una actividad histórica que ha estado construyendo el Tribunal Constitucional Español, y dice el tribunal esto es importante primero porque el juez determina lo que es justo y por tanto el quehacer judicial es clave, claro y por eso es tan importante la designación del juzgador y dice el derecho decide lo que es correcto en la sociedad, lo que no significa que tenemos que estar de acuerdo, el derecho es quien define el comportamiento en las relaciones sociales, la ley puede ser ley pero no necesariamente ser legítima, pero esa es una cuestión distinta, y el juez es la conciencia jurídica de la sociedad.

Con esta reflexión es evidente que tenemos muy claro la relevancia del trabajo que ustedes realizan, bien la pregunta es quién controla al Juez; primero sobre las cuestiones básicas que entiende el Tribunal Constitucional que son necesarias para que cualquier tipo de resolución judicial cumpla con la Tutela Judicial Efectiva primero la congruencia y la motivación, respecto a la motivación que haya una argumentación ordenada y suficiente de las razones para conocer los criterios jurídicos esenciales que fundamentan la *ratio decidendi*, es decir no hayan contradicciones ni incoherencias, ustedes saben que dentro del *redacto* puede también haber *obiter dictum*, pero estas son cuestiones que el juez puede en un momento determinado dejar caer para que en algún momento puedan servir con otra utilidad distinta a la resolución del conflicto que está observando en ese momento, lo importante es la *ratio decidendi*.

Por tanto es importante que la *ratio decidendi* tenga un argumentación ordenada y suficiente, y que la misma sea clara para conocer qué criterios jurídicos son esenciales para fundamentar posteriormente el fallo, la motivación por un lado y la congruencia por el otro, la motivación debe ser congruente, eso implica que las partes de esa resolución tienen que corresponder con el todo, tiene que haber una congruencia en el conjunto de la actividad y lo concreta en algunas situaciones, por ejemplo entiende que no hay congruencia cuando hay ultrapetita, *reformatio in peius* en el recurso, no se hace uso del *iura novit iuria*, cuando hay incongruencia omisiva y cuando la resolución judicial ignora las alegaciones sustanciales e imprescindibles.

Bien al mismo tiempo de configurar como tiene la sentencia que ser congruente y motivada, el Tribunal Constitucional establece una serie de principios que toda resolución judicial tiene que contemplar para respetar la Tutela Judicial Efectiva, son tres: el primero es el favor libertatis es decir siempre valorar, juzgar e interpretar con el sentido más favorable para la efectividad del derecho, que no necesariamente tiene que ver con la pretensión de alguna de las partes, del derecho que está en cuestionamiento sobre la base de defender siempre el interés general, segundo principio el *pro actione* que tiene que ver con el formalismo, lo que se plantea es que un formalismo riguroso con la importancia que tiene la formalidad procesal que evidentemente es necesaria pero la formalidad no es un valor autónomo tiene que cumplir una función y tiene que servir a la finalidad del proceso, es decir, puede implicar que un formalidad sin relevancia pueda hacer decaer la acción, y eso lo considera contrario a la Tutela Judicial Efectiva, insisto no está desestimando el formalismo procesal, esta diciendo qué formalidad rigurosa cuando es prescindible no es necesario y por tanto puede vulnerar la Tutela Judicial Efectiva y por último el principio teleológico que es importante siempre tener en cuenta la finalidad de la norma y del sistema jurídico para la defensa de los intereses que sean legítimos insisto intereses legítimos en función de la valoración no solamente de la pretensión de una o de las dos partes sino del derecho que está en juego en ese conflicto.

Por último pues se me agota el tiempo establece unos cánones de control los cuales son tres: 1) error patente, es decir, el error fáctico que acaba siendo presupuesto de la resolución judicial por ese error fáctico o material tiene que ser determinante, y además tiene que ser imputable al órgano judicial no puede ser cuando el error fáctico depende de la mala fe de las partes entonces un error fáctico que es determinante produce efectos negativos en la esfera judicial pero que es imputable a la actividad jurisdiccional, y 2) la arbitrariedad, es decir cuando no hay razones formales ni materiales para construir la *ratio decidendi* eso de le llama voluntarismo, y es algo que también vulnera la Tutela Judicial Efectiva en el fondo es la apariencia de justicia así se incorpora lo que se llama la petición de principio, es decir ya vengo con mi resolución preconcebida y lo que hago es construir la argumentación para llegar a la pretensión que ya tenía proyectada.

Pero claro así no es como funciona, tú tienes que llegar a las conclusiones después de realizar tu actividad judicial de un modo adecuado, porque sino lo que hacemos es construir la argumentación para llegar donde quería llegar y no donde en derecho debo llegar y por último, la irrazonabilidad es decir cuando se parte de premisas inexistentes cuando doy un argumento ilógico del que no cabe deducir la razón asumida, por tanto no hay coherencia entre lo que se plantea el presupuesto de hecho y lo que se resuelve.

Bien, hay mas cuestiones que plantea el Tribunal Constitucional, cuestiones de procedimiento, de ejecución, pero por razones de respeto al tiempo yo lo voy a dejar aquí, en cualquier caso estoy siempre a disposición ojalá que estas reflexiones les puedan ser de utilidad.

Muchísimas gracias por la invitación.

Principios Axiológicos del Juez y de la Jueza Contencioso Administrativo y Tributario en el Estado democrático y social de Derecho y de Justicia

*Doctor Marco Antonio Medina Salas
Vicepresidente de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo
de Justicia e Inspector General de Tribunales*

Introducción

Para abordar el elemento axiológico en la actividad juzgadora de los jueces y las juezas es necesario derribar algunos muros que han sido levantados a lo largo de los años, tal vez siglos; con los cuales se ha venido conviviendo, de manera que es impermitible empezar a realizar lo que puede denominarse el *exorcismo de los fantasmas*, esto es, tratar de deconstruir para construir, una tarea compleja, que sale de lo simplista, de lo sencillo y ese es precisamente el punto fuerte de los procesos de cambio que se han venido dando en Venezuela en los últimos años, y que tienen su génesis principalmente en la promulgación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela del año 1999. Instrumento rector hermosísimo pero asimismo complejo, porque incluye algunos elementos que habían sido aislados, execrados por los procesos políticos que antecedieron pero fundamental y esencialmente perceptibles en los sistemas formativos que persiguieron hacer entender únicas verdades; esto es, una sola forma de ver las cosas, un solo mecanismo de pensamiento, métodos formativos a los que no escaparon los abogados y las abogadas quienes tienen el reto de reinterpretar los textos normativos a la luz de las realidades sociales y políticas de estos tiempos.

La Formación de los Abogados y Abogadas. Antecedentes

La Universidad formó a los abogados y abogadas bajo viejas estructuras, de manera lineal, cerrada, cuadrada; esto es como *robots* del aparato jurídico, creyendo que la única forma de solventar un conflicto es el reduccionismo normativo, apegarse única y exclusivamente a la solución de las controversias y de los problemas a través de las normas, sin entender que más allá de la norma hay otros elementos que tienen que ser tomados en consideración y ponderados.

En el curso de esa formación universitaria se inculcó que la forma de Estado con mayor perfección es la heredada de la Revolución Francesa, con el aforismo “*Libertad, Igualdad y Fraternidad*”. Sin embargo, el análisis histórico dentro del desarrollo de esa labor educadora ha permitido comprender que ha habido una suerte de farsa a través de ese famoso aforismo libertario hasta entender que cuando se afirmaba “*libertad, igualdad y fraternidad*”, no se incluía a todos y a todas.

Al plantearse las interrogantes todos y todas son libres e iguales? Esa igualdad es la igualdad que está en el texto normativo o es una igualdad que va más allá de lo que está escrito? Y, con relación a la fraternidad, es verdaderamente, o se trata de una fraternidad excluyente de sectores que han perdido la posibilidad de participar en la toma de decisiones fundamentales del Estado?

Es concebida la fraternidad únicamente del fraterno, del ser fraterno, del varón, sin incluir la sonoridad de las mujeres que históricamente fueron execradas de la posibilidad de activarse, de accionarse en la solución de los conflictos y las controversias políticas de los distintos Estados a pesar del impulso que tuvo la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, ante la cual se opuso *Olimpe de Gouges* (Marie Gouze), nacida en Montauban, Francia en el año 1748; escritora y heroína quien alzó su voz en pro de que las mujeres también fueran consideradas ciudadanas, reivindicando la igualdad de derechos entre hombres y mujeres en el marco de la Revolución Francesa, de allí que sea reconocida como una precursora del moderno feminismo. Pero además de las mujeres, los campesinos, las campesinas, los trabajadores, las trabajadoras, que cumplían una jornada laboral por más de 18 horas en fábricas, sin ningún tipo de descanso eran repudiados.

Es así como la historia demuestra que han ido derribándose algunos esquemas de encierro en una burbuja de cristal; como dice *Arthur Hoffmann*, sin poder sacar la mano para tratar de incluir a esos sectores que habían sido desafectados de la vida cotidiana y política de los Estados.

Ya en el contexto patrio es de advertir como esa forma fue heredada a través de innumerables instrumentos normativos que hicieron vida en Venezuela, sin percatarse que eran mecanismos de dominación para mantener una colonia viva. La norma rectora entre dichos instrumentos,

sin duda, la Constitución del año 1961, la cual algunos sectores pretenden restablecer, una Constitución que consagraba a la República como un Estado de derecho, Estado centrista, monocéntrico, lineal, excluyente, que pretendía resolver absolutamente todas las controversias de ese Estado, bajo el amparo simplista normativo, a la sombra de una teoría con la que se formó absolutamente a todos los abogados y a todas las abogadas.

El ser humano en la toma de las decisiones

En el entorno desarrollado surge, en la formación universitaria de los jueces venezolanos y las juezas venezolanas, la histórica Teoría Pura del Derecho de *Hans Kelsen*, símbolo de los sistemas de formación tradicional, la cual era considerada la cúspide del desarrollo conceptual del derecho y conducía a pensar que la solución a las controversias estaba en ella. Frente a lo cual cabe la interrogante, ¿qué es el Derecho? Se trata tan solo de un conjunto de normas jurídicas para resolver los problemas que hay en sociedad?

Los nuevos tiempos conducen a que los jueces y las juezas contenciosos administrativos y tributarios de la República Bolivariana de Venezuela asuman que el centro de atención en la solución de las controversias no es la norma jurídica; el hombre hace las normas para resolver un conflicto entre humanos, de manera que hay que advertir a la persona como centro de la controversia, ese es el primer elemento a observar en cualquier conflicto, no hay una sola forma de ver las cosas, un sólo mecanismo de acción, por el contrario partiendo de la esencia humana hay que contextualizar los conflictos y las situaciones en los actuales tiempos y para ello se tiene un vasto marco normativo que los jueces y las juezas, abogados y abogadas, servidores y servidoras públicas deben interpretar o reinterpretar, derribando los tradicionales esquemas mentales, haciendo el exorcismo de los fantasmas. En efecto, pretender que el único basamento en la solución de los problemas está en la Teoría Pura del Derecho y que la manera de conceptualizar el derecho es a través de las teorías kelsenianas, es deshumanizar el derecho.

Hay un cúmulo de visiones que hasta ahora fueron ocultas para volver seres robotizados como dice *Michel Foucault*, y es que la universidad formó y mantuvo así para garantizar la permanencia del *status quo*; silenció conceptos novedosos del derecho, conceptos egológicos

de *Carlos Cossio*, el derecho es interferencia intersubjetiva, los mecanismos policéntricos traídos para conceptualizar el derecho por *André-Jean Arnaud*, los mecanismos sociales introducidos en el concepto del derecho por parte de *Darío Botero Uribe*, a las mujeres a través de la conceptualización del Derecho de *Evelyn Reed*, una mujer comunista de los años 50 que huyó de los Estados Unidos para anclar en México al lado de Trotsky y que incluyó dentro de las definiciones del derecho las concepciones feministas pero también las concepciones engelianas, lo que la hace admirable por su valentía teórica y académica y, por decir que el derecho es un instrumento de dominación de un sector sobre otro, siendo que se impone el que tiene los medios de producción -generalmente el varón- eso hace que dentro del mundo de la academia se hayan eliminado, y en el de las ciencias, deslastrado algunos conceptos valiosísimos planteados por las mujeres.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y la labor del Tribunal Supremo de Justicia

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela del año 1999, empezó a conjugar, a compactar todas estas herramientas teóricas que habían sido ocultadas para el surgimiento de un Estado distinto, establecido en su artículo 2, un Estado nutrido, complejo y compuesto, a saber: un *Estado Democrático*, en donde se activan los sectores que históricamente habían sido excluidos de la toma de decisiones políticas para que participen activamente en la formulación de alternativas o mecanismos que permitan solventar las controversias, en todos los ámbitos; un *Estado Social*, en el que resalta el elemento policéntrico, la diversidad, la forma de tomar decisiones, pues no pensamos todos y todas de la misma manera sino que tenemos diferentes formas de ver las cosas, pero no obstante ello debemos llegar al consenso político y social para lograr la gobernabilidad y satisfacer necesidades del colectivo, necesidades sociales y no sólo de reducidas élites, de pequeños elementos burgueses que están esperando la acción para resguardo de beneficios propios, se trata del interés del todo, del pueblo, del poder popular.

Luego, hay un *Estado de Derecho*, es de resaltar que no puede funcionar el uno sin el otro, un estado de derecho en donde la norma no es la que dicta el parámetro de lo humano, sino que lo humano se hace servir del ordenamiento jurídico para resolver los conflictos. En este

particular hay que hacer un análisis crítico, reflexivo sobre algunos instrumentos que permiten utilizar o servirse de la norma jurídica hecha por el ser humano para resolver de la mejor manera las controversias.

Dentro de esta disertación vale hacer un paréntesis para exaltar el coro del Himno Nacional venezolano “Gloria al bravo pueblo, que el yugo lanzó, la ley respetando, la virtud y honor”, si se analiza la letra puede apreciarse que la ley respeta el elemento de la dignidad del ser humano, esa es la primera herramienta a considerar; es así como a través de la promulgación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela del año 1999 y del trabajo que ha hecho el pueblo venezolano, incluido después de tantos años de exclusión, se empiezan a conjugar una serie de elementos para salir del ostracismo de un pasaje oscuro de la historia en donde se generó la tecnologización del poder a través de mecanismos que no eran fácilmente percibidos, y es, dentro de este contexto, que los jueces y las juezas contenciosos administrativos y tributarios tienen que hacer una reflexión profunda para exaltar en sus decisiones los mecanismos y herramientas transversalizadas a lo largo de la Constitución de la República del año 1999 que utilicen para resolver las controversias y hacer verdaderamente palpable la tutela judicial efectiva en el Estado de Justicia.

Dichas herramientas y mecanismos son numerosos y, en este sentido, desde el seno del Tribunal Supremo de Justicia, a través de sus Magistrados y Magistradas, en franca articulación con los órganos auxiliares en materia formativa, se han venido diseñando y desarrollando planes que permitan romper con las vetustas estructuras; tales planes surgen en Sala Plena, a través de novedosísimas discusiones y construcciones conceptuales teóricas de alto nivel que se materializan en las distintas decisiones de esa misma Sala, así como en cada una de las demás Salas del Tribunal Supremo de Justicia en las cuales se ha venido rompiendo con ese círculo vicioso de la Universidad que formó a los abogados y las abogadas de manera lineal, cerrada, cuadrada; esto es, como robots del aparato jurídico, creyendo que la única forma de solventar un conflicto es el reduccionismo normativo, apegarse irremplazable y exclusivamente a la norma para la solución de las controversias y los problemas, sin entender que más allá de la norma hay otros elementos que tienen que ser tomados en consideración y ponderados.

En lo que respecta a la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia se ha hecho un trabajo importantísimo en materia de tutela judicial efectiva, conforme lo establece el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que puede advertirse entre otras decisiones, en sus sentencias números 100 del 28-1-2003; 1703 del 7-10-2004; 1744 del 18-12-2014; 709 del 13-09-2017. También la Sala Constitucional del Máximo Tribunal de la República ha hecho un aporte extraordinario en materia de tutela judicial efectiva y en este sentido hay que destacar la sentencia número 179 del 15-3-2016, de tantas otras.

Esa tutela judicial efectiva es fiel reflejo de la inclusión de mecanismos y constructos teóricos distintos bajo el amparo de la vigente Constitución; por el contrario la Constitución del año 1961 planteaba el acceso simple y llanamente a la justicia como una correcta tutela, sí se tenía acceso al órgano de la justicia ya se obtenía la tutela judicial pues se entendía cumplido el parámetro constitucional.

La Sala Político-Administrativa actualmente emplea un mecanismo trifásico para que dicha tutela judicial sea realmente efectiva, esto es, el acceso a la justicia, pero también que haya una pronta respuesta a la inquietud planteada, con respeto al debido proceso, al derecho a la defensa así como a una serie de principios propios del ser humano, y como tercer punto, además una decisión que llegue al todo, como lo viene explanando en América Latina el profesor *Darío Botero Uribe*, en su Teoría Social del Derecho, que le llegue al todo y no solo a un pequeño sector social.

La Participación Popular y el Elemento Axiológico

Ha ocurrido una transformación pues el invisibilizado poder de participación popular ha despertado para hacerse presente así como el poder de respuesta del Estado frente a la inquietud de los sectores históricamente excluidos, de esta manera se ha ido transformado la realidad y generado constructos teóricos para hacer más expedita la realización del último de los fines del Estado y quizá, el más importante, esto es el *Estado Axiológico*, el *Estado de Justicia*. Entre ellos hay una simbiosis pues uno se nutre del otro, ambos se complementan bajo mecanismos complejos desde el punto de vista teórico.

Es así como se abandonó una herramienta sencilla, totalmente tecnologizada para generar la teoría del *yo libertario* dentro de los procesos establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, los mecanismos formativos y la acción que pueda realizar un juez o una jueza contencioso administrativo y tributario a través de las distintas formas de educación, de formación -distinta no lineal-, integral, holística, pensada desde el punto de vista de la construcción teórica. La alineación y dominación se verificó a través de distintos mecanismos, imperceptibles muchas veces, que podrían dividirse de la siguiente manera: un mecanismo de dominación o alienación de raíz judeo- cristiano, por la formación socio-cultural, histórica; pero además, un mecanismo de raíz neo-liberal postmoderno, reflejado en el consumismo exagerado; no basta lo que se tiene, sino hay que buscar y buscar y buscar más; y por supuesto, los de raíz hebreo-cristiana, porque se ha venido heredando y plasmando a través del ordenamiento jurídico formas lineales y obsoletas para tratar de resolver las controversias, perjudicando a ciertos sectores.

Los jueces y las juezas, los abogados y las abogadas, los funcionarios públicos y las funcionarias públicas, los compañeros y compañeras llamadas a resolver los grandes conflictos de la sociedad venezolana, tienen que realizar un análisis profundo. Al respecto, el profesor *Raúl Eugenio Zaffaroni* aporta alguna regla nemotécnica para tratar de centrar un poco que es lo que se va a obtener, propone develar y superar, a evaluar y evaluar, develar y superar qué? Develar y superar lo que ha sido dado como la única verdad, tratar de descubrir diferentes y novedosos mecanismos de acción, otras verdades que han sido ocultas quizá por el pastoreo del rebaño como dice *Foucault*, en su teoría de la tecnologización del poder, a través de estos mecanismos de análisis profundo y análisis crítico, evaluar.

En efecto, es importante evaluar cuando hay un conflicto las desiguales partes que puedan entrar en este, los choques de poderes, cuando se tiene una controversia en el área contencioso administrativa o tributaria donde se ve involucrada una gran trasnacional por ejemplo, hay que ponderar el papel que va a jugar esa trasnacional. Algunas soluciones las ha venido aportando la Sala Político-Administrativa, siempre trabajando en equipo, haciendo esa ponderación de intereses desigua-

les, colocando en la balanza lo que más pueda favorecer al colectivo, históricamente excluido del juego político y social, y luego debe efectuarse otra evaluación, decía *Zaffaroni*, evaluar la influencia que puedan tener, por años, los ordenamientos externos o las políticas foráneas en los propios mecanismos de acción, incluso desde lo normativo, la elaboración de políticas públicas o acciones afirmativas, acciones de estado y la solución micro que le pueda dar un juez o una jueza a un determinado caso que esté decidiendo. Siempre es fundamental realizar ese análisis, esa ponderación de intereses contrapuestos para solventar de la manera más justa el conflicto que se dirime.

Al final del camino tenemos que llegar al último de los estados, el Estado Axiológico entendiendo siempre el triple compromiso que se tiene por delante, el primero, el compromiso personal y con los hijos e hijas; el segundo con las instituciones en las que se hace vida, con el Poder Judicial y, el último, y más importante, el que se tiene con la Patria; el cual además se ve fortalecido con las bondades teóricas que tiene el texto del año 1999, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y que puede mejorarse con la inclusión de otras formas para solventar controversias a través del profundo trabajo que adelanta la Asamblea Nacional Constituyente, espacio histórico importantísimo para la construcción y para el aporte de herramientas teóricas para el provecho de todos y todas.

Para concluir es oportuno reseñar un breve pasaje de Agnes Gonxha Bojaxhiu, la Madre Teresa de Calcuta, referido al trabajo:

“No tenemos la solución a los problemas del mundo en nuestras manos; pero, frente a los problemas del mundo, tenemos nuestras manos.

Lo que importa es cuanto amor ponemos en el trabajo que realizamos, yo puedo hacer cosas que tú no puedes, tú puedes hacer cosas que yo no puedo, juntos podemos hacer grandes cosas”

Estos conceptos se practican en el Tribunal Supremo de Justicia, y debe exhortarse a los compañeros y compañeras, jueces, juezas, inspectores, inspectoras, funcionarios y funcionarias, que trabajen con amor,

con cariño, en equipo y que no constituyan simples equipos de trabajo que mantengan siempre ese triple compromiso, el compromiso con uno mismo, con los hijos e hijas, el compromiso con la institución, con el Poder Judicial, pero el más importante de todos, el compromiso con la Patria, con el País.

Ámbito de aplicación de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en Materia Tributaria

*Doctora Bárbara Gabriela César Siero
Magistrada Sala Político Administrativa*

Introducción

Es para mí un honor participar en este 1er Congreso Internacional de Derecho Contencioso Administrativo y Tributario con ocasión del 8° aniversario de la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, texto normativo cuya promulgación es el resultado de un proceso de varias décadas, el cual tuvo suscimientos en la labor jurisprudencial de la antigua Corte Federal (1950), para luego ser regulada transitoriamente por la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia de 1976 y, posteriormente por la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de 2004.

Así pues, esta tarde disertaré sobre el Ámbito de Aplicación de la mencionada Ley Orgánica en los procesos contenciosos tributarios, materia esta de especialísima relevancia dentro de las competencias atribuidas a la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de la cual formo parte.

EN PRIMER TÉRMINO ES NECESARIO PRECISAR CUÁL ES EL FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA LEY ORGÁNICA DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

Al respecto, debo señalar que la misma se ha desarrollado a partir de lo dispuesto en el artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que establece la competencia de los órganos jurisdiccionales que conforman dicha jurisdicción “*para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho*”, dejando atrás la concepción puramente objetiva o revisora de la misma, para acoger una visión utilitarista y subjetiva, que no se limita a la fiscalización abstracta y objetiva de los actos administrativos formales, sino que se extiende a todos los aspectos derivados de la actuación de la

Administración, como manifestación del sometimiento de ésta al control jurisdiccional en salvaguarda de los derechos de los particulares.

Este cuerpo normativo se erige por la garantía constitucional a la **tutela judicial efectiva** consagrada en el **artículo 26** de nuestra Carta Magna, que engloba los principios básicos de la Administración de Justicia, referidos al acceso a los órganos jurisdiccionales, la imparcialidad, la gratuidad, la transparencia, la autonomía, la independencia, y la expresa prohibición de incurrir en dilaciones indebidas, formalismos o reposiciones inútiles.

Asimismo, se sustenta en el derecho al **debido proceso** establecido en el **artículo 49** de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que a su vez comprende los derechos a la defensa, a la asistencia jurídica, a la presunción de inocencia, a ser oído y a ser juzgado por el juez natural, entre otros.

En este punto, es oportuno destacar que en resguardo de las aludidas garantías la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en su artículo 2 establece como principios rectores la justicia gratuita, accesibilidad, imparcialidad, idoneidad, transparencia, autonomía, independencia, responsabilidad, brevedad, oralidad, publicidad, celeridad e intermediación.

De manera que, el contencioso administrativo constituye una “*jurisdicción*” que ocupa una posición relevante dentro de la estructura orgánica y funcional del Poder Judicial; pues, dentro de los mecanismos de control de la actuación del Estado, organiza un sistema judicial integral de protección de la legalidad administrativa y de los derechos e intereses de los particulares, garantizando la tutela jurisdiccional de la actividad administrativa, a través de un marco general cuyo desarrollo sólo podía ser encomendado a una Ley Orgánica, dada su **relevancia** y **especificidad**, características estas reconocidas por el Constituyente de 1999.

En este contexto, resulta pertinente resaltar que la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, crea, organiza, atribuye competencia a los tribunales contencioso administrativos y, regula exhaustivamente los procedimientos para el trámite de las distintas pretensiones que se pueden plantear ante estos, tales como: demandas de contenido patrimonial, reclamos por la omisión, demora o deficiente

prestación de los servicios públicos, acciones ante la verificación de vías de hecho, demandas por abstención, demandas de nulidad de actos de efectos particulares y generales, solicitudes de interpretación de leyes y acciones para la resolución de controversias administrativas, implementándose así un conjunto de mecanismos, que de manera singular, han sido concebidos para salvaguardar jurisdiccionalmente a los particulares.

AHORA BIEN, ENTRANDO YA EN EL TEMA CENTRAL DE MI EXPOSICIÓN DEBO REFERIRME A LA COEXISTENCIA DE LA LEY ORGÁNICA DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA Y EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO

Y al efecto quiero destacar que la actividad fiscal es ejercida por órganos del Poder Público de manera autónoma y con base a las regulaciones que -de manera especial- prevé el Derecho Tributario, el control judicial de su actuación corresponde a los Tribunales con competencia en dicha materia, sin que ello implique la existencia de una jurisdicción contencioso tributaria como tal, puesto que están comprendidos dentro de *“los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa”*, a que se refiere el precitado artículo 259 del Texto Constitucional.

En este sentido, vemos como el artículo 12 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa establece que la *“jurisdicción especial tributaria forma parte de la Jurisdicción Contencioso Administrativa”* y *“su régimen especial es el previsto en el Código Orgánico Tributario”*.

Dicho lo anterior, paso de seguidas a indicar aquellos casos en los que la mencionada Ley resulta aplicable en materia tributaria.

- EN PRIMER LUGAR TENEMOS AL PROCEDIMIENTO DE SEGUNDA INSTANCIA

De manera introductoria es preciso señalar que el recurso contencioso tributario constituye la acción que por excelencia se ventila ante la jurisdicción tributaria especial, correspondiendo su conocimiento en primera instancia, a los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, fase procesal esta que se encuentra regulada en los artículos 266 y siguientes del Código Orgánico Tributario.

En lo que respecta al procedimiento de segunda instancia, y más específicamente a la impugnación de las decisiones de mérito, su conocimiento ha sido encomendado a la Sala Político Administrativa del Máximo Tribunal, el cual se inicia mediante la interposición del recurso de apelación de conformidad con lo establecido en el artículo 285 del mencionado Código Adjetivo.

Como reseña histórica de estos procedimientos de segunda instancia, considero pertinente referirles que bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1983, se hacía remisión expresa a lo establecido en la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia de 1976; luego, en el Código Orgánico Tributario de 2001, se previó seguir lo dispuesto en la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia promulgada en el año 2004, con la particularidad que dicha Ley (en su artículo 19) incluía la sustanciación y evacuación de pruebas, así como la presentación de informes en los referidos procedimientos de segundo (2do) grado de conocimiento.

Así, es con la entrada en vigencia de Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, cuando la Sala Político Administrativa de este Alto Tribunal comenzó a aplicar el procedimiento de segunda instancia establecido en su artículo 92, el cual prevé que *“dentro de los diez días de despacho siguientes a la recepción del expediente, la parte apelante deberá presentar un escrito que contenga los fundamentos de hecho y de derecho de la apelación, vencido este lapso se abrirá un lapso de cinco días de despacho para que la otra parte dé contestación a la apelación. La apelación se considerará desistida por falta de fundamentación”*.

De esta forma, quiero evidenciar que con la vigente Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa el procedimiento de segunda instancia en materia tributaria se hizo más expedito al reducir el lapso para la presentación de los fundamentos de la apelación, permitir solo la promoción de pruebas documentales, y suprimir la fase de sustanciación y evacuación de pruebas, así como el acto de informes.

Sin embargo, en cuanto a la aplicación de la consecuencia jurídica establecida en el precitado artículo 92, relativa al desistimiento tácito de la apelación por falta de fundamentación, es necesario precisar que

la misma no procederá cuando la parte haya fundamentado su impugnación en la oportunidad en que la hubiere ejercido, es decir, de manera anticipada tal como lo sostuvo la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal mediante sentencia N° 1350 del 5 de agosto de 2011, (caso: Desarrollo Las Américas, C.A., con ponencia del Magistrado Francisco Antonio Carrasquero López), en la cual se dejó sentado que si bien dicha norma procedimental “*impone una carga procesal sometida al principio de preclusión, ello no es óbice para que el perdedor pueda ejercer la apelación y, paralelamente, fundamentar su recurso con anticipación a los diez días que establece la norma*”.

Por otra parte, debemos tener en cuenta que aunque el procedimiento de segunda instancia aplicable en materia tributaria es el previsto en la **Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa**, las apelaciones incoadas contra las **decisiones interlocutorias** que **admitan o inadmitan** el recurso contencioso tributario, deberán ser tramitadas conforme a lo estatuido en el artículo 274 (Parágrafo Único) del Código Orgánico Tributario, lo cual supone para las partes la presentación de sus respectivos informes dentro de los diez (10) días de despacho siguientes al recibo del expediente en la Alzada.

También refiriéndome a estos casos, quiero resaltar que conforme al criterio jurisprudencial establecido por la Sala mediante sentencia N° 00289 del 6 de abril de 2017, (caso: *Distribuidora Algalope, C.A.*, con ponencia de la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel), resultará improcedente declarar el desistimiento tácito de esta clase de apelaciones por falta de presentación de los aludidos informes, ya que las mismas deberán decidirse con los elementos cursantes en autos.

.- OTRA OPORTUNIDAD ANTE LA CUAL RESULTARÁ APLICABLE LA LEY ORGÁNICA DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA, ES EN CUANTO A LA CONSULTA OBLIGATORIA DE SENTENCIAS

En este contexto, debo referirles que también corresponderá a la Sala Político Administrativa de este Supremo Tribunal conocer en consulta de aquellas sentencias definitivas dictadas por los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, que resultaren contrarias a los intere-

ses de la República que no hayan sido apeladas o bien aquellas que en razón de su cuantía no puedan ser apeladas, dando así cumplimiento a lo establecido en el artículo 84 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, siendo aplicable el procedimiento previsto en el artículo 94 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, según el cual la causa deberá ser decidida sin la intervención de las partes y en un lapso no mayor a treinta (30) días de despacho.

De igual forma, importa señalar que corresponderá a la mencionada Sala conocer en consulta de los fallos de instancia que afecten los intereses patrimoniales de los fiscos municipales y estatales, así como de las empresas en cuya composición accionaria el Estado posea participación decisiva, todo ello en acatamiento del criterio jurisprudencial establecido de manera vinculante por la Sala Constitucional de este Supremo Tribunal en la sentencia N° 735 del 25 de octubre de 2017, caso: *Banco Mercantil C.A., Banco Universal*, con ponencia del Magistrado Juan José Mendoza Jover, que extendió los privilegios y prerrogativas procesales de la República a dichos entes.

.- OTROS CASOS NO MENOS IMPORTANTES EN LOS CUALES SE APLICA LA ALUDIDA LEY SON AQUELLOS EN LOS CUALES SE DICTAN AUTOS PARA MEJOR PROVEER

El artículo 39 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, establece que “*en cualquier estado y grado de la causa el juez o jueza podrá solicitar información o hacer evacuar las pruebas que considere pertinente*”.

En desarrollo de la mencionada disposición la Sala Político-Administrativa ha considerado necesario solicitar a los tribunales de instancia la remisión de documentación para realizar un mejor análisis de los asuntos sometidos a su conocimiento como Alzada de éstos.

También haciendo uso de dicha figura procesal, ha requerido de los órganos y entes de la Administración, nacional, estatal y municipal, la remisión de expedientes administrativos, ordenanzas municipales, documentación e información en general relacionada con las causas bajo estudio.

Como ejemplo de las referidas circunstancias, puedo referirles:

- Auto para Mejor Proveer Nro. **031 del 1° de marzo de 2018**, caso: **Suelas N&N Sport, C.A.**, por el cual se solicitó a la Jueza Coordina-

dora de los Tribunales Contencioso Tributarios de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, el cómputo de días hábiles de la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos de dicha Circunscripción.

- Auto para Mejor Proveer Nro. **049 del 11 de abril de 2018**, caso: **Caracas Paper Company, S.A. Vs. SENIAT**, por el cual se solicitó a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del mencionado Órgano Fiscal, la remisión del expediente administrativo de la causa.

- Auto para Mejor Proveer Nro. **002 del 17 de enero de 2018**, caso: **Banco del Caribe, C.A. Vs. Municipio Valencia**, a través del cual se requirió la remisión de Ordenanzas de Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole similar, correspondientes a los ejercicios fiscales de los años 2002 al 2005.

.- EXPUESTO LO QUE ANTECEDE QUIERO HACER ESPECIAL REFERENCIA EN CUANTO A LA COMPETENCIA DE LOS TRIBUNALES CONTENCIOSOS TRIBUTARIOS PARA CONOCER DE LAS DEMANDAS DE NULIDAD INTERPUESTAS CONTRA ACTOS ADMINISTRATIVOS DE EFECTOS GENERALES DE CONTENIDO TRIBUTARIO, DICTADOS POR AUTORIDADES ESTADALES Y MUNICIPALES, A LA LUZ DE LA LEY ORGÁNICA DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

En tal sentido, quiero advertir que el Código Orgánico Tributario en su Título VI, se refiere solo a la competencia para conocer de los recursos judiciales que proceden contra los actos administrativos de efectos **particulares**.

Ante tal escenario, debemos tener en cuenta que la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, atribuye la competencia para conocer sobre la demandas de nulidad ejercidas contra actos administrativos de efectos generales emanados de las autoridades estadales y municipales, a los Juzgados Superiores Estadales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, según lo dispuesto en el artículo 25, numeral 3, del mencionado cuerpo normativo, el cual dispone “*los Juzgados Superiores Estadales de la Jurisdicción Contencioso Administrati-*

va son competentes para conocer de: las demandas de nulidad contra los actos administrativos de efectos generales o particulares, dictados por las autoridades estatales o municipales de su jurisdicción”.

Así pues, debe tenerse que ante pretensiones de nulidad contra actos administrativos de efectos **generales** de contenido **tributario**, los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario son competentes para conocer sobre las acciones de nulidad incoadas contra tales proveimientos.

Al respecto, debo precisar que la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal en la sentencia N° 1058 del 19 de mayo de 2006, (caso: Aero-postal Alas de Venezuela, con ponencia del Magistrado Jesús Eduardo Cabrera Romero), declaró con carácter **vinculante** que *“los tribunales superiores contencioso tributarios competentes para conocer de los recursos contenciosos tributarios contra actos de efectos particulares emanados de las autoridades tributarias estatales y municipales, lo son también para conocer de actos de efectos generales emanados de dichas autoridades estatales y municipales”.*

Asimismo, la Sala Político Administrativa de este Máximo Tribunal mediante Sentencia N° 00579 del 30 de mayo de 2018, caso: *Banco de Venezuela, S.A., Banco Universal*, con ponencia del Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta, con ocasión a una demanda de nulidad interpuesta por la referida institución bancaria contra actos administrativos dictados por el Alcalde del Municipio Cabimas del Estado Zulia y otros, en relación a la implementación del Sistema de Retención al Crédito Bancario (SICREB) en sus respectivas localidades, si bien asumió de manera excepcional la competencia en atención a las particularidades del caso, a saber, la *“importancia estratégica para la economía nacional”* del asunto a fin de *“evitar decisiones contradictorias”*; ratificó que la competencia para conocer de las demandas de nulidad ejercidas contra actos administrativos de efectos generales dictados por las autoridades antes mencionadas corresponde a los Juzgados Superiores de lo Contencioso Tributario.

DELIMITADO EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA, ES POSIBLE CONCLUIR que con la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en el año 2010, el control judicial

de la actividad tributaria cuenta con un instrumento legal que ha sido concebido en franco desarrollo del principio constitucional a la tutela judicial efectiva y el derecho al debido proceso, coadyuvando de esta forma en la consecución del Estado Democrático, Social, de Derecho y de Justicia que consagra nuestra Carta Magna.

POR OTRA PARTE, CONSIDERO OPORTUNO REFERIR ALGUNAS MÁXIMAS JURISPRUDENCIALES EN LAS QUE EL DESPACHO QUE REPRESENTO DENTRO DE LA SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA DEL TRIBUNAL SUPREMO JUSTICIA, HA ESTABLECIDO CRITERIOS RELEVANTES CON OCASIÓN AL CONOCIMIENTO DE PROCEDIMIENTOS DE SEGUNDA INSTANCIA EN MATERIA TRIBUTARIA.

.-Sentencia Nro: 00814 del 8 de julio de 2015, caso: *Daewoo Motor de Venezuela, S.A.*

Por la cual se determinó que el cálculo de las multas debe ser fijado prudencialmente atendiendo las circunstancias atenuantes y agravantes de cada caso.

.- Sentencia Nro: 01129 del 27 de octubre de 2016, caso: *Golfeados Karolay*

Por la cual se estableció que la expresión “por cada nueva infracción” debe significar el establecimiento de una nueva responsabilidad penal tributaria imputable al mismo sujeto de la relación jurídica tributaria, derivada de un procedimiento investigativo distinto. Así, se podrá incrementar la sanción siempre y cuando, en otro procedimiento de inspección, la administración tributaria determine que efectivamente fue cometida la misma conducta previamente sancionada.

.-Sentencia Nro: 00942, del 3 de agosto de 2017, caso: *Game Tech Investment, C.A.*

Por la cual se estableció de manera excepcional la posibilidad de contravenir el Principio de Irretroactividad de la Ley en materia tributaria, previsto para la fecha en el Artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2001.

FINALMENTE, APORTARÉ ALGUNOS DATOS ESTADÍSTICOS TOMANDO COMO MUESTRA LA ACTIVIDAD DECISORIA EN MATERIA TRIBUTARIA DEL DESPACHO QUE REPRESENTO.

ASÍ TENEMOS QUE EN EL AÑO **2015** FUERON DICTADAS:

55 SENTENCIAS DEFINITIVAS, discriminadas de la siguiente forma:

- 43 Apelaciones.
- 9 Consultas Obligatorias.
- 2 Recursos de Hecho.
- 1 Competencia asumida de manera excepcional.

De igual forma fueron emitidas:

3 SENTENCIAS INTERLOCUTORIAS y **18 AUTOS PARA MEJOR PROVEER**

Todo lo cual nos da una **SUMATORIA TOTAL DE 76 DECISIONES DICTADAS EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL MENCIONADO AÑO JUDICIAL (2015).**

EN EL AÑO **2016** FUERON DICTADAS:

75 SENTENCIAS DEFINITIVAS, discriminadas de la siguiente manera:

- 51 Apelaciones.
- 20 Consultas Obligatorias.
- 2 Recursos de Hecho.
- 2 Competencias asumidas de manera excepcional.

Asimismo, fueron emitidas:

5 SENTENCIAS INTERLOCUTORIAS y **18 AUTOS PARA MEJOR PROVEER, ARROJANDO UNA SUMATORIA TOTAL DE 98 DECISIONES DICTADAS EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL REFERIDO AÑO JUDICIAL (2016).**

POR OTRA PARTE, EN EL AÑO 2017 FUERON DICTADAS:

76 SENTENCIAS DEFINITIVAS, discriminadas de la siguiente forma:

- 60 Apelaciones.
- 10 Consultas Obligatorias.
- 5 Recursos de Hecho.
- 1 Competencia asumida de manera excepcional.

Igualmente, fueron emitidas:

2 SENTENCIAS INTERLOCUTORIAS y 9 AUTOS PARA MEJOR PROVEER.

Que da una **SUMATORIA TOTAL DE 87 DECISIONES DICTADAS EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL MENCIONADO AÑO JUDICIAL (2017).**

FINALMENTE EN LO QUE RESPECTA AL PRESENTE AÑO (2018) HAN SIDO DICTADAS A LA FECHA:

43 SENTENCIAS DEFINITIVAS, discriminadas de la siguiente forma:

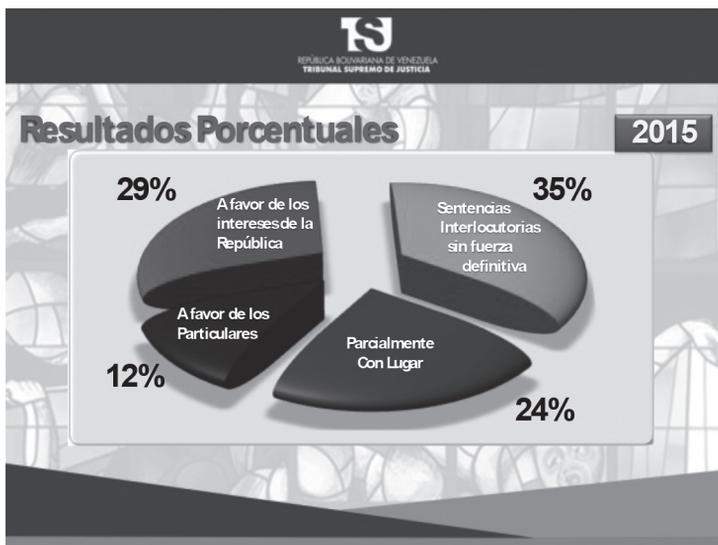
- 36 Apelaciones.
- 7 Consultas Obligatorias.

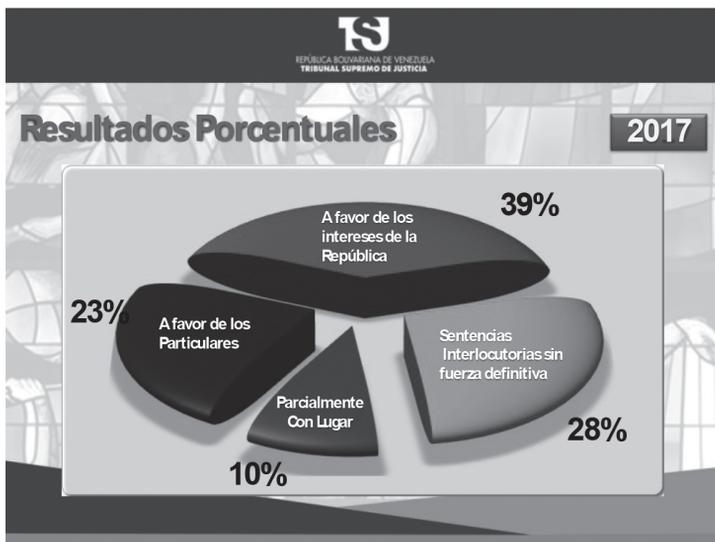
De igual forma se han emitido:

2 SENTENCIAS INTERLOCUTORIAS y 6 AUTOS PARA MEJOR PROVEER,

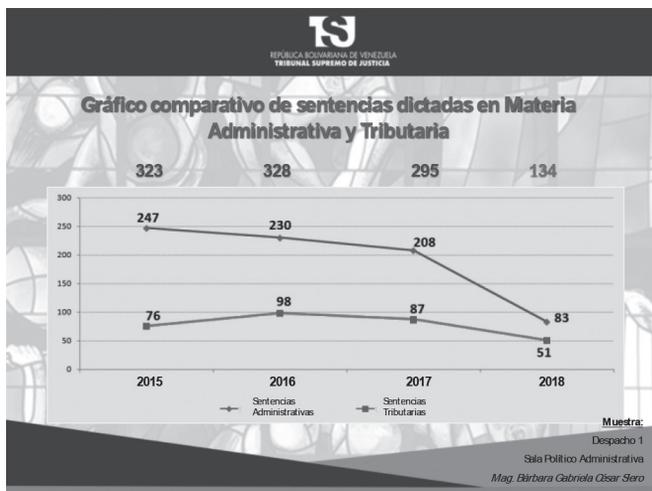
Todo lo cual nos da una **SUMATORIA TOTAL DE 51 DECISIONES DICTADAS EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL AÑO EN CURSO (2018).**

Así, al clasificar la cantidad de sentencias expresadas anteriormente conforme al resultado que estas implicaron para las partes intervinientes en los juicios tributarios ventilados ante la Sala, obtenemos los siguientes resultados porcentuales:





Por último, quiero destacar que al realizar un ejercicio comparativo entre el número de decisiones producidas en materia administrativa y tributaria por el Despacho que represento dentro de la Sala Político Administrativa de este Supremo Tribunal, obtenemos el resultado que se ilustra en el siguiente gráfico:



Luego de los datos estadísticos anteriormente esbozados no me queda más que agradecer a mi equipo de trabajo, por su constancia y compromiso institucional.

Muchas gracias por su atención, Buenas Tardes para todos y todas.

Medidas Cautelares en materia aduanera y tributaria y su incidencia en la recaudación

MSc. Verónica Isabel González Francis
Gerente de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares
Gerencia General de Servicios Jurídicos
Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria
SENIAT

La presente intervención, tiene su fundamento en la amable invitación que nos hicieron los distinguidos Magistradas y Magistrados de la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia para formar parte del Panel de expositores en el **Primer Congreso Internacional de Derecho Contencioso Administrativo y Tributario**, convocado para compartir las experiencias de trabajar la norma rectora en materia aduanera y tributaria, en un estudio de la nueva norma marco del Derecho Tributario en la República Bolivariana de Venezuela, que en cumplimiento de mandatos Constitucionales desde el año 1999 se erige con características innovadoras en relación a las atribuciones conferidas a la Administración Aduanera y Tributaria, en la nueva Ley con Rango, Valor y Fuerza de nuevo Código Orgánico Tributario, dictado mediante Decreto N° 1.434 de fecha 17 de noviembre de 2014, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014, con una *vacatio legis* de 90 días continuos luego de su publicación en la Gaceta, con lo cual entró en plena vigencia el 18 de Febrero de 2015.

Adentramos en esta intervención una visión de la dinámica jurídica en la Venezuela contemporánea, con una exposición de los cambios más importantes del referido Código Orgánico Tributario toda vez que su última modificación anterior a la presente, data del año 2001, con lo que esta reforma, implicó la recolección, maduración y análisis de experiencias afrontadas por la República y la Administración Aduanera y Tributaria en el transcurrir de 13 años, con lo que los aspectos de digitalización y nuevas inquietudes acerca de la tributación, la dinámica económica, avances jurisprudenciales, el contexto latinoamericano, los avances tecnológicos y señalamientos del Centro Iberoamericano de Administraciones Tributarias CIAT, en consonancia con el desiderátum

Constitucional, que había previsto la necesidad de un cambio desde el año 1999 por parte de la Asamblea Nacional y que aunque la anterior modificación es de 2001, no fue hasta el año 2014 en el que se cristalizó tal aspiración del constituyente venezolano de 1999.

En este sentido la intervención se lleva a cabo mediante el siguiente esquema:

- I. Generalidades.
- II. Nuevas facultades de la Administración Aduanera y Tributaria.
- Medidas Cautelares y Cobro Ejecutivo.
- III. Incidencia en la Recaudación.
- IV. Reflexiones procesales derivadas de la incidencia del COT.

GENERALIDADES

Debemos señalar, como mencionamos anteriormente, que las modificaciones del Código Orgánico Tributario, y que a nuestra consideración representan el carácter disuasivo del conjunto de normas ante el incumplimiento de las normas tributarias y aduaneras, se circunscriben al acatamiento de lo dispuesto en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, al señalar en su Disposición Transitoria Quinta, lo siguiente:

“Quinta. En el término no mayor de un año, a partir de la entrada en vigencia de esta Constitución, la Asamblea Nacional dictará una reforma del Código Orgánico Tributario que establezca, entre otros aspectos:

1. La interpretación estricta de las leyes y normas tributarias, atendiendo al fin de las mismas y a su significación económica, con el objeto de eliminar ambigüedades.
2. La eliminación de excepciones al principio de no retroactividad de la ley.
3. Ampliar el concepto de renta presunta con el objeto de dotar con mejores instrumentos a la Administración Aduanera y Tributaria.
4. Eliminar la prescripción legal para delitos tributarios graves, los cuales deben ser tipificados en el Código Orgánico Tributario.
5. La ampliación de las penas contra asesores o asesoras, bufetes de abogados o de abogadas, auditores externos o auditoras externas y

otros u otras profesionales que actúen en complicidad para cometer delitos tributarios, incluyendo períodos de inhabilitación en el ejercicio de la profesión.

6. La ampliación de las penas y la severidad de las sanciones contra delitos de evasión fiscal, aumentando los períodos de prescripción.
7. La revisión de atenuantes y agravantes de las sanciones para hacerlas más estrictas.
8. La ampliación de las facultades de la administración tributaria en materia de fiscalización.
9. El incremento del interés moratorio para disuadir la evasión fiscal.
10. La extensión del principio de solidaridad, para permitir que los directores o directoras y asesores o asesoras respondan con sus bienes en caso de convalidar delitos tributarios.
11. La introducción de procedimientos administrativos más expeditos.”

Bajo este marco referencial, comentamos algunos de los cambios que se aprecian en este nuevo texto normativo y que se circunscriben al contenido de esta ponencia y se identifican como:

Mejorar los elementos que guían el control fiscal tributario y aduanero, ya que se tomaron en cuenta los cambios, modificaciones y precisiones introducidos por la jurisprudencia y aquellos casos que la experiencia fiscal trajo al texto del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario. A título de ejemplo señalamos el hecho previsto en la norma sobre el incumplimiento de la obligación de tener máquinas fiscales en el establecimiento y que puede ser sancionado con pena de cierre del comercio hasta que no se subsane la infracción, pues se entendió que los fiscales realizaban su trabajo de identificar el ilícito, imponer la sanción de cierre por dos o tres días y tener la obligación de levantar la sanción de cierre, pero al abrir el local, el contribuyente podía no tener igual la máquina fiscal con lo que el trabajo realizado por la Administración Aduanera y Tributaria había quedado desvinculado de su real finalidad que era que se cumplieran con las formalidades de control de la facturación y en consecuencia del tributo.

Se incrementan sistémicamente las sanciones por ilícitos tributarios bajo una nueva clasificación. El incremento de las sanciones es tomado directamente de lo previsto en la norma citada, cuando en el numeral 6 de la Disposición Transitoria Quinta Constitucional, establece la obligación al legislador de la ampliación de las penas y la severidad de las sanciones contra delitos de evasión fiscal. En este supuesto, se aumentaron las multas que pueden llegar a ser de más de 1000% del valor del importe dinerario omitido en el caso de las retenciones cobradas y no enteradas con lo que, además de incumplirse los términos en que ha sido concebida la figura del agente de retención a lo que están llamados algunos contribuyentes por disposición de la Ley, incumplen el deber material del pago del dinero al erario nacional.

Se incrementan los lapsos de prescripción. Para esta institución, nuevamente tomamos como asidero y fundamento lo dispuesto en la Disposición Transitoria Quinta Constitucional, que señala en sus numerales 4 y 6, lo que fue tomado al pie de la letra en la redacción de su modificación al aumentarse los años de prescripción de la siguiente forma:

- De 4 a 6 años presentando la declaración.
- De 6 a 10 años cuando no se presenta la declaración.
- No prescribirá la acción del Estado para perseguir y castigar los ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de libertad, cumpliéndose así lo dispuesto en el numeral 4 de la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución.

Se modifica la consecuencia inmediata de la interposición del recurso jerárquico, toda vez que no se suspenden los efectos del acto administrativo *ipso iure*, sino que se hace depender de la solicitud del interesado quien debe probar la concurrencia de la presunción de buen derecho, el peligro por la demora, y el peligro en el daño.

El legislador en atención al mandato de la introducción de procedimientos administrativos más expeditos, reaccionó ante el abuso de la forma de interponer recursos que tenía como consecuencia inmediata la suspensión de los efectos del acto con lo que, las finalizaciones de grandes fiscalizaciones y pequeñas también (aquellas realizadas ante el incumplimiento de deberes formales) terminaban en manos inescrupu-

losas de asesores fiscales que recomendaban, ante situaciones de verdaderos incumplimientos de obligaciones tributarias, realizar un recurso administrativo para que una vez decidido y habiendo transcurrido un tiempo importante, lo debido se había hecho de menor impacto económico por ese transcurrir del tiempo y cuando se había llegado el tiempo del cobro del monto debido, podía suceder, inclusive, que este hubiera cesado en su giro comercial o ya no existiera el contribuyente. Esta y muchas otras razones llevaron entonces a la no suspensión de los efectos del acto, *ipso iure*, con lo que la Administración Aduanera y Tributaria, tendrá el tiempo y la facilidad (por mandato Constitucional) de optimizar sus procedimientos y ejercer sus cobros debidos en los casos que legalmente se hayan causado las obligaciones tributarias. Así, queda expreso que: el recurso administrativo NO suspende los efectos del acto (salvo las excepciones previstas en la Ley).

Nuevas facultades al Ejecutivo Nacional para la fijación de la alícuota. Se otorgan competencias al Ejecutivo Nacional para modificar las alícuotas impositivas dentro de límites establecidos en las leyes tributarias, con lo que no habrá la necesidad de acudir a un cambio de la ley para realizar estos cambios sino que, a partir de esta reforma, podrán ser dictados por el Ejecutivo Nacional en la forma que corresponde, mediante Decretos.

Nuevas facultades para la Administración Aduanera y Tributaria:

- Incorporar a los Consejos Comunales como Auxiliares de la Administración Aduanera y Tributaria, a los efectos que trabajen coordinadamente en los operativos que diseñe la Administración Aduanera y Tributaria, lo cual puede ser especialmente eficaz en momentos de hiperinflación como los que atraviesa la República.
- Se establece una nueva competencia administrativa en cabeza del SENIAT para coadyuvar en la lucha contra el narcotráfico y la especulación. A estos efectos, la Administración Aduanera y Tributaria Nacional, SENIAT, incluyó dentro de su estructura organizacional, una Oficina que depende directamente de la máxima autoridad del Servicio, bajo la figura de operaciones contra la legitimación de capitales y blanqueo de dinero en ope-

raciones que tengan que ver con obligaciones aduaneras y tributarias.

- Se le atribuye a la Administración Aduanera y Tributaria Nacional, Regional o Municipal las facultades de cobro ejecutivo, es decir, cobrar sus deudas en vía administrativa, sin necesidad de ir a tribunales o a la vía jurisdiccional.

Cambio radical dentro de las nuevas competencias redistribuidas por el nuevo Código Orgánico Tributario, como lo es la facultad de hacer el cobro ejecutivo de las deudas tributarias, competencia que antes estaba atribuida expresamente a la esfera jurisdiccional. El cambio incide directamente en la recaudación de los tributos ya que, acompañado de una cultura tributaria inspirada por la preocupación de mantener el servicio que es competencia de la Administración Aduanera y Tributaria nacional a la disposición de los administrados, contribuyentes y demás entes u órganos que lo necesiten, que ha rendido sus frutos luego de casi 24 años de la fundación del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT, el cobro en su sede, redondea o completa la ecuación para ser eficiente en el desarrollo de sus atribuciones.

De igual manera, cabe reseñar que el Código Orgánico Tributario (2014) se adelantó a las previsiones del nuevo Modelo de Código para América Latina del año 2015 al indicar que ‘la estructura lógica de muchos Códigos era deficiente y no preveían disposiciones necesarias para el desarrollo de las actuaciones administrativas que podían caber desde el nacimiento de la obligación tributaria hasta su extinción...’¹, de tal manera que nuestro legislador previó ya la necesidad de cambio, pues nuestras modificaciones se conocieron en el año 2014 perfilando lo que el citado instrumento internacional expresó como un hecho cierto de que, refiriéndose a los Códigos Tributarios de la región, ‘...faltaba además adaptar las regulaciones a las nuevas disponibilidades tecnológicas que venían adoptando las Administraciones

¹ MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT: UN ENFOQUE BASADO EN LA EXPERIENCIA IBEROAMERICANA. Ciudad de Panamá, Panamá Mayo 2015. Pág. 15. https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/6958/FMM_Modelo_de_Codigo_Tributario.pdf?sequence=1

Tributarias como parte de sus procesos de modernización, de manera que se posibilitara un mayor aprovechamiento del impacto positivo que la moderna tecnología aportaba a la eficiencia y eficacia de las administraciones tributarias y a la facilitación del cumplimiento de las obligaciones de los administrados².

NUEVAS FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA

El nuevo Código Orgánico Tributario 2014, establece en el Título VI De los Procedimientos Judiciales, del Cobro Ejecutivo y de las Medidas Cautelares, procedimientos específicos para cada una de estas figuras jurídicas, para la presente disertación nos concentraremos en el cobro ejecutivo y en las medidas cautelares.

Así en el referido Título se establece la diferencia entre ambos procedimientos al señalarse que el cobro ejecutivo es un procedimiento especial de ejecución para el cobro de las deudas tributarias y aduaneras líquidas y exigibles así como para la ejecución de garantías a favor del sujeto activo y que el procedimiento de medidas cautelares está circunscrito a dictar medidas precautelativas típicas e innominadas que resulten procedentes cuando exista riesgo para la percepción de los tributos y sus accesorios, aun cuando se encuentren en proceso de determinación o aún no sean exigibles.

COBRO EJECUTIVO Y MEDIDAS CAUTELARES

En el procedimiento de cobro ejecutivo, es importante referirse al recargo del 10% de las cantidades adeudadas, que surgirá de pleno derecho, una vez iniciado con la intimación debidamente realizada y que constituye el título ejecutivo en este procedimiento. El legislador ha previsto que en este caso, no se trata de una sorpresa para el contribuyente que conoce de la existencia de una deuda impaga y que la Administración Aduanera y Tributaria a partir del año 2014, puede gestionar su cobro mediante este procedimiento especial.

El procedimiento está inserto en el cuerpo del Código Orgánico Tributario en los artículos 290 al 302 que dispone desde la designación de

² MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT. Ob cit. Pág. 15

funcionarios, los bienes y derechos embargables, las medidas de prohibición general de enajenar y gravar, haciendo las exclusiones necesarias para no violentar los derechos de los contribuyentes en el sentido de especificar las limitaciones para bienes y derechos inejecutables y de permitir el cambio de los bienes embargados por otros a solicitud del interesado.

Por otra parte, el referido Código regula lo relativo a las garantías y al depósito de bienes embargados ejecutivamente, producto de las obligaciones tributarias, intereses y accesorios.

Se establece igualmente, las medidas a adoptar en caso de bienes perecederos, para lo que la Administración Aduanera y Tributaria ordenará la venta que se anunciará en un único cartel publicado en prensa.

Se puede dar el caso que en el procedimiento aparezca un tercero que alegue ser el tenedor legítimo de los bienes o que alegue que son suyos los bienes, para lo que la norma, igualmente en aras de garantizar el derecho a la defensa y al debido proceso previsto en el artículo 49 de Constitucional, consideró pertinente regular el mecanismo de la oposición en la que de no resultar favorable a la pretensión del 3ero, podrá ejercer el Recurso Contencioso Tributario.

Se reguló lo relativo al remate de los bienes embargados, avalúo por parte de expertos, el contenido al cartel de remate y al acto de remate, que se publicará en la página oficial del Seniat. Estas publicaciones, entendemos se hacen en esta vía para alcanzar a un mayor número de postores, todo en consonancia con la utilización de los sistemas tecnológicos que acompañan a las modernas Administraciones Tributarias.

Para finalizar, en lo atinente al procedimiento de cobro ejecutivo, existen en la Administración Aduanera y Tributaria actualmente varias fuentes o varias áreas de deudas líquidas y exigibles que son susceptibles de ser llevadas por este procedimiento: aquellas que culminan el procedimiento de primer grado y no son recurridas, las causas que llegan al jerárquico y cuyos efectos no son suspendidos, en virtud de los principios de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, las deudas provenientes de las sentencias de los juicios ejecutivos que estuvieran pendientes en los Tribunales Superiores Contenciosos Tributarios y que de acuerdo con lo previsto en el artículo 346 del Código,

deben ser remitidos a la Administración Aduanera y Tributaria para su conclusión y finalmente, aquellas deudas a favor de la República que han sido sentenciadas por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.

Acompañamos esta referencia al procedimiento de cobro ejecutivo, citando la sentencia N° 816 de fecha 09 de julio de 2015 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia con ponencia del Magistrado Emiro García Rosas³ que en relación con la competencia de la Administración Aduanera y Tributaria Seniat, señala:

“... Tomando en cuenta que las normas atinentes a la demanda de ejecución de créditos fiscales son de carácter procedimental y vista la entrada en vigencia del nuevo Código Orgánico Tributario de 2014 (el 18 de febrero de 2015), considera esta S. necesario atender a lo dispuesto en el Título VI, Capítulo II, denominado “Cobro Ejecutivo” del mencionado Texto Orgánico, específicamente, al artículo 290 eiusdem cuyo contenido es del tenor siguiente:

Artículo 290.- El cobro ejecutivo de las cantidades líquidas y exigibles, así como la ejecución de las garantías constituidas a favor del sujeto activo, se efectuará conforme al procedimiento establecido en este Capítulo.

La competencia para iniciar e impulsar el mismo y resolver todas sus incidencias, corresponde a la Administración Tributaria.

El procedimiento de cobro ejecutivo no será acumulable a las causas judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Su iniciación o tramitación se suspenderá únicamente en los casos previstos en este Código.

El inicio del procedimiento de cobro ejecutivo previsto en este Código, genera de pleno derecho, el pago de un recargo equivalente al diez por ciento (10%) de las cantidades

³ Sentencia N° 816 de fecha 09 de julio de 2015 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/179325-00816-9715-2015-2012-0234.HTML>

adeudadas por concepto de tributos, multas e intereses con la inclusión de los intereses moratorios que se generen durante el procedimiento de cobro ejecutivo (...). (Destacado de este Máximo Tribunal).

Del precepto normativo transcrito se evidencia la facultad que actualmente tiene la Administración Aduanera y Tributaria para iniciar e impulsar el “Cobro Ejecutivo”, así como para resolver todas las incidencias atinentes a dicho procedimiento.

Tal situación contrasta con lo estatuido en el derogado Código Orgánico Tributario de 2001, el cual establecía la necesaria comparecencia de la representación fiscal ante el Tribunal Contencioso Tributario competente, a fin de incoar la demanda de ejecución de créditos fiscales y, de ser el caso, acordar el embargo ejecutivo de bienes propiedad del deudor.

Con fundamento en lo anterior, considera esta Máxima Instancia que al conferirse a la Administración Aduanera y Tributaria la competencia para iniciar e impulsar el “Cobro Ejecutivo” y todas sus incidencias, se deriva consecuentemente la imposibilidad de los Jueces Contenciosos Tributarios de conocer y resolver las demandas de ejecución de créditos fiscales, en virtud de haber perdido sobrevenidamente la jurisdicción para tal fin, dada la derogatoria de las normas que les permitían decretar embargos ejecutivos en estos casos. (*Vid.*, sentencias de esta Sala Político-Administrativa N° 00253 de fechas 14 de mayo de 2015, caso: Aeropostal Alas de Venezuela, C.A., y N° 00675 del 10 de junio de 2015, caso Sucesión de M.C.G.B.. Así se establece.

Sobre la base de la declaratoria precedente, se ordena la devolución del expediente enviado (en copias certificadas) a esta Máxima Instancia para decidir la apelación de la sentencia que declaró sin lugar la oposición formulada por la sociedad mercantil Rowart de Venezuela S.A., al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, con el objeto de su inmediata remisión a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del Servicio Nacional Integra-

do de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a los fines legales consiguientes. Así se decide.”

En lo que se refiere al procedimiento de medidas cautelares, previsto en los artículos 303 al 308 del Código Orgánico Tributario, como señalamos anteriormente, pueden ser adoptadas siempre que exista un riesgo. Aunque no se expresa en la norma el grado del riesgo, la Administración Aduanera y Tributaria, en vista que el mismo legislador señala que no debe afianzar para decretar la medida, lo que sí establece claramente es que se hace responsable por sus resultados con lo que será obligatorio explicar los riesgos que hagan suponer la necesidad de la medida, en atención al principio de motivar los actos administrativos, en resguardo al derecho a la defensa. La norma da la potestad al contribuyente de oponerse a la medida, de ofrecer la sustitución de la garantía a satisfacción de la Administración, con la posibilidad que se expliquen las consideraciones que considere pertinentes para oponerse a la medida. Contra la decisión de esta oposición podrá interponerse Recurso Contencioso Tributario. Estas medidas cautelares son diferentes de aquellas ya previstas en el Código Orgánico Tributario de 2001 y que se mantienen en el Código del 2014, conocidas como medidas asegurativas con ocasión de los procedimientos de fiscalización para evitar que desaparezcan bienes o documentos que puedan esclarecer la gestión fiscal aduanera y tributaria.

Es preciso mencionar en este punto, y acerca de la competencia de la Administración Aduanera y Tributaria para dictar medidas cautelares, la Sentencia N° 258, con ponencia de la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel, de fecha 18 de marzo de 2015, mediante la cual la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia⁴, expresó lo siguiente:

“...No obstante, observa esta Máxima Instancia que el Ejecutivo Nacional promulgó (dada la habilitación que le confirió el Poder Legislativo, mediante la Ley que Autoriza al Presi-

⁴ Sentencia N° 258, con ponencia de la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel, de fecha 18 de marzo de 2015, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia-<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/175542-00258-18315-2015-2013-1754>. HTML

dente de la República para dictar Decretos con Rango, Valor y Fuerza de Ley en las Materias que se le Delegan G.O. N° 6.112 Ext., 19/11/2013) el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014, que derogó en su totalidad al Código Orgánico Tributario de 2001, tal como lo indica su artículo 348. La norma en referencia, plantea:

“Artículo 348.- Se deroga el Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305, de fecha 17 de octubre de 2001 y todas las disposiciones legales relativas a las materias que regula el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, las cuales estarán regidas únicamente por sus normas y por las leyes a las que éste remita expresamente”.

El mencionado Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario de 2014, previó en su artículo 349 una *vacatio legis* de noventa (90) días continuos para su entrada en vigencia luego de la respectiva publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, lapso legal que fue cumplido el día 18 de febrero de 2014.

Del análisis del presente asunto, esta Alzada observa que el mismo trata de una solicitud de medidas cautelares autónomas realizada por la representación en juicio del Fisco Nacional, conforme al procedimiento establecido en los artículos 296 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 2001 aplicables en razón de su vigencia temporal, y que fueron reproducidos anteriormente.

En este sentido, considera necesario esta Alzada transcribir el contenido del artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, que consagra el principio de irretroactividad de la Ley en los siguientes términos:

“Artículo 24.- Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. **Las leyes**

de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aun en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.

Cuando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o a la rea”. (Resaltado de la Sala).

El citado precepto constitucional, a su vez se encuentra desarrollado en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2014, de cuyo texto se lee:

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

Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aún 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”. (Resaltado de esta Alzada).

De los artículos anteriormente transcritos, se concluye que las leyes tributarias entran en vigencia a partir del vencimiento del término previo que ellas establezcan y, con relación a las leyes adjetivas o de procedimiento, las mismas tendrán aplicación inmediata aun durante los procesos que se encuentren en curso...omissis...”

En todo caso, las dudas que se puedan suscitar en relación con estos procedimientos, el mismo Código ha dispuesto en su artículo 333,

como normas supletorias el Código de Procedimiento Civil en cuanto sean aplicables.

Aunado a estas especificaciones normativas, la Administración Aduanera y Tributaria Seniat, ha pasado por una reestructuración en el año 2015 en el cual, en vista de estas nuevas competencias, incluyó los cambios necesarios para afrontar la culminación de manuales y estándares en la realización de los cobros ejecutivos y el dictado de medidas cautelares en sede administrativa.

Así, se distribuyó la competencia desde su nivel normativo, con la Gerencia de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares hasta las áreas operativas de las Gerencias Regionales de Tributos Internos y de Aduanas Principales a nivel nacional, en las siguientes providencias administrativas suscritas por la máxima autoridad del Servicio: Providencia Administrativa N° SNAT/2015/0008 del 09 de Febrero de 2015, mediante la cual se reorganiza la Gerencia General de Servicios Jurídicos y la Providencia Administrativa SNAT/2015/0009 del 09 de Febrero de 2015, mediante la cual se reorganizan las Gerencias Regionales de Tributos Internos y las Gerencias de Aduanas Principales y se crean las Divisiones de Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares adscritas a las Gerencias Regionales de Tributos Internos publicadas ambas en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.598 del 9 de Febrero de 2015.

INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN

En este punto referiremos la reseña que hiciera el Ministerio del Poder Popular para la Comunicación y la Información del 30-12-2017⁵, según la cual el Seniat superó la meta de recaudación en 294,11% en 2017. Podría atribuirse tal cifra a diversos aspectos económicos, más sin embargo, creemos que parte de este éxito ha sido el cumplimiento de los fines que previó el constituyente de la Carta Magna de 1999 en aquello que se enunciaría como ‘La introducción de procedimientos administrativos más expeditos’, para lo que la inclusión de la atribución del cobro ejecutivo y las medidas cautelares en sede administrativa ha dejado su favorable rastro en la gestión de la recaudación.

⁵ <http://minci.gob.ve/2017/12/seniat-recaudacion/>

Inclusiones como el Registro de Información Fiscal RIF electrónico hecho vía internet desde la comodidad de su casa, de acuerdo con lo descrito en la Providencia N° 0073 que dispone la creación y el funcionamiento del Registro Único de Información Fiscal (RIF), publicada en la Gaceta Oficial N° 38.389 del 2 de marzo de 2006; la obligación de realizar las declaraciones vía internet, que además de contribuir con la no utilización de papel y cumplir con el Quinto Objetivo del Plan de la Patria, previó la Providencia N° SNAT/2009/0104 que establece el deber de presentación electrónica de las declaraciones de Impuesto al Valor Agregado y la Providencia N° SNAT/2009/0103 que establece el deber de presentación electrónica de las declaraciones de Impuesto Sobre la Renta, ambas publicadas en la Gaceta Oficial N° 39.296 del 30 de octubre de 2009, son ejemplos claros y contundentes del acercamiento y la facilidad que brinda la Administración Aduanera y Tributaria a sus usuarios.

Igualmente señalamos como aspecto importante en la recaudación la inclusión de la norma prevista en el artículo 146 del Código Orgánico Tributario, según el cual, “los montos de base imponible y de los créditos y débitos de carácter tributario que determinen los sujetos pasivos o la Administración Tributaria, en las declaraciones y planillas de pago de cualquier naturaleza, así como las cantidades que se determinen por concepto de tributos, accesorios o sanciones en actos administrativos o judiciales, se expresarán en bolívares.

No obstante, la Ley creadora del tributo, o, en su defecto, el Ejecutivo Nacional, podrá establecer supuestos en los que se admita el pago de los referidos conceptos, en moneda “extranjera”, con lo que no dudamos que ha sido la intención del legislador, diversificar los métodos y maneras del pago ante las eventualidades que el progreso de las circunstancias impuestas por sanciones contrarias al derecho internacional por parte de gobiernos extranjeros, sustracción del efectivo por parte de grupos criminales de origen extranjero y la creación de nuevas formas de pago de las obligaciones previstas por los Constituyentes de 2018 o por el legislador habilitado a tal efecto.

REFLEXIONES PROCESALES DERIVADAS DE LAS NOVEDADES DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO

En la experiencia de la Administración Aduanera y Tributaria Seniat, incorporamos como última parte de esta intervención, el caso del

decreto de una medida cautelar, debidamente notificada y sobre la cual el sujeto pasivo realizó la oposición en el tiempo habilitado por la Ley para hacerlo, con lo que, como se mencionó anteriormente, en caso de disconformidad, puede recurrirse ejerciendo el recurso contencioso tributario, lo cual fue resuelto por la Administración declarado SIN LUGAR la oposición, por lo cual el interesado interpuso un Recurso Contencioso Tributario ante los Tribunales Superiores Contenciosos Tributarios, el cual fue admitido.

Pero es el caso, que mientras se determina el fondo del asunto en sede administrativa, se discute en sede jurisdiccional los resultados de la incidencia. Cuando se resuelva el fondo del asunto que podría ser negativo a los intereses del contribuyente, teóricamente podría interponer un recurso contencioso tributario contra la Resolución que decida el fondo del asunto, teniendo pendiente de resolver en sede jurisdiccional el recurso relativo a la cautelar confirmada. Nuestra justicia deberá resolver esta situación a través de la fijación de un precedente jurisprudencial.

CONCLUSIONES

Los cambios que se aprecian en el COT:

- Se mejoran los elementos que guían el control fiscal tributario y aduanero, ya que se tomaron en cuenta los cambios, modificaciones y precisiones introducidos por la jurisprudencia y aquellos casos que la experiencia fiscal trajo al texto del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario.
- Se incrementan sistémicamente las sanciones por ilícitos tributarios bajo una nueva clasificación. El incremento de las sanciones es tomado directamente de lo previsto en la norma citada, cuando en el numeral 6 de la Disposición Transitoria Quinta Constitucional, establece la obligación al legislador de la ampliación de las penas y la severidad de las sanciones contra delitos de evasión fiscal.
- Se incrementan los lapsos de prescripción tomando como fundamento lo dispuesto en la Disposición Transitoria Quinta Constitucional.
- Se modificó la consecuencia inmediata de la interposición del recurso jerárquico, toda vez que no se suspenden los efectos del acto

administrativo *ipso iure*, sino que se hace depender de la solicitud del interesado quien debe probar la concurrencia de la presunción de buen derecho y el peligro en el daño.

- Se otorgan competencias al Ejecutivo Nacional para modificar las alícuotas impositivas dentro de límites establecidos en las leyes tributarias, con lo que no habrá la necesidad de acudir a un cambio de la ley para realizar estos cambios sino que, a partir de esta reforma, podrán ser dictados por el Ejecutivo Nacional en la forma que corresponde, mediante Decretos.
- Se establecieron nuevas facultades para la Administración Aduanera y Tributaria.
 - a. Se incorporan a los Consejos Comunales como Auxiliares de la Administración Aduanera y Tributaria en los operativos que la misma diseñe.
 - b. Se establecen facultades al SENIAT para coadyuvar en la lucha contra el narcotráfico y la especulación.
 - c. Se le atribuye a la Administración Aduanera y Tributaria Nacional, Regional o Municipal las facultades de cobro ejecutivo, es decir, cobrar sus deudas en vía administrativa, sin necesidad de ir a tribunales o a la vía jurisdiccional.
- El Código Orgánico Tributario (2014) se adelantó a las previsiones del nuevo Modelo de Código para América Latina del año 2015 al prever la necesidad de cambio, para adaptar las regulaciones a las nuevas disponibilidades tecnológicas que venían adoptando las Administraciones Tributarias como parte de sus procesos de modernización.

En el procedimiento de cobro ejecutivo, surgirá de pleno derecho el recargo del 10% de las cantidades adeudadas y la intimación constituye el título ejecutivo en este procedimiento.

En lo que se refiere al procedimiento de medidas cautelares, previsto en los artículos 303 al 308 del Código Orgánico Tributario, pueden ser adoptadas siempre que exista un riesgo.

La Administración Aduanera y Tributaria Seniat, ha pasado por una reestructuración en el año 2015 en vista de estas nuevas competencias.

Referencias

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 del 30 de diciembre de 1999, reimpresa en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.453 Extraordinario del 24 de marzo de 2000, reimpresa con las enmienda constitucional aprobada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario del 19 de febrero de 2009.

Decreto Ley con Rango, Valor y Fuerza de Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6152 Extraordinaria del 18 de noviembre de 2014.

Fernández, L. O. Los Principios De La Imposición Según Neumark, Un Abordaje Metodológico. Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco_archivos/Trabajos%20Completos%20IX%20Jornadas%20en%20PDF/Fernandez%20Luis%20Omar.pdf

Modelo De Código Tributario Del Ciat: Un Enfoque Basado En La Experiencia Iberoamericana. Ciudad de Panamá, Panamá Mayo 2015. Pág. 15. https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/6958/FMM_Modelo_de_Codigo_Tributario.pdf?sequence=1

Neumark, F. (1974) Principios de la imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

<http://minci.gob.ve/2017/12/seniat-recaudacion/> Consultado en fecha 09-06-2018

Sentencia N° 816 de fecha 09 de julio de 2015 de la Sala Político Administrativo del Tribunal Supremo de Justicia <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/179325-00816-9715-2015-2012-0234.HTML>

Sentencia N° 258, de fecha 18 de marzo de 2015, Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/175542-00258-18315-2015-2013-1754.HTML>

Medios de Impugnación en la Jurisdicción Contenciosa Tributaria Española (Medios de impugnación de actos tributarios)

*Doctor Fernando Brea Morales España
Secretario General de la Conserjería de Empleo
y Seguridad Social de la Embajada de España*

Introducción

Todo Poder Político es un poder jurídicamente organizado. El Poder solo adquiere sentido Estatal por su vinculación al Derecho. El Derecho Constitucional es el Poder del Estado configurado judicialmente, supuesto a la existencia política. La Constitución forma parte integrante del orden jurídico, del orden Estatal y de la estructura misma del Estado. Todo esto no quiere decir que se trate de tres (3) objetivos independientes entre sí, ni que la Constitución signifique por tanto una denominación que cubra tres (3) realidades, se trata por el contrario de tres momentos de una misma realidad que como tales no se superponen sino que se condicionan mutuamente.

La Constitución aparece así para Don Manuel García Pelayo como una estructura jurídica-político de un Estado concreto, que a su vez se integra como componente de la estructura Estatal y de la sociedad.

El profesor García Pelayo como ustedes saben fue profesor y fundador del Departamento de Ciencias Políticas de la Universidad Central de Venezuela, del Instituto de Estudios Políticos de la mencionada Universidad y fundador Primer Presidente del Tribunal Constitucional Español, para un estudiante de derecho como yo que vivió apasionadamente el desarrollo de la legislación que obligaba a la promulgación y aprobación de la Constitución Española de 1978, y dada la influencia que este tuvo en ese proceso, era obligado en esta su casa rendirle un pequeño recuerdo en el Octavo aniversario de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Al hilo de lo anterior, cualquier intento de aproximación para entender la administración tributaria española, exige conocer cuál es nuestra estructura administrativa común, consecuencia de nuestra organización política.

Para ello haremos un recorrido histórico.

Nuestra organización política se basa en cuatro (4) momentos:

- El Reino de España nace en el siglo 15, es el primer Estado moderno de occidente que supera la estructura feudal.
- La Constitución de Cádiz de 1812 que crea las diputaciones y ayuntamientos de las provincias y municipios, órganos del gobierno de las provincias y municipios para la gestión de sus propios asuntos, se les dota de autonomía administrativa pero de autonomía no política.
- La Constitución de 1978 nuestra actual constitución crea el estado autonómico, y establece los órganos de gobierno de cada región dotándolos de autonomía política que no de independencia, y por último,
- Las Actas de Adhesión a las Comunidades Europeas, superponen la existencia de una cuarta administración, la de la Unión Europea, a la cual se le hace una importante cesión de soberanía por parte de todos los Estados que componemos la Unión Europea.

Así las cosas, nos encontramos con cuatro (4) niveles de administración pública:

- Administración Pública Local (municipio y provincia).
- Administración Pública Autonómica (regional),
- Administración Pública Estatal (país) y
- Administración Pública Europea

Consecuencia de todo ello es la existencia de cuatro (4) Haciendas Públicas y de cuatro (4) Poderes Tributarios más o menos autónomos o soberanos, a saber:

- La Administración Local regulada por las Leyes de Hacienda Pública locales.
- La Administración Autonómica regulada por la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas y por el Estatuto de Autonomía de cada una de ellas

- La Hacienda Estatal que regula sus propios tributos, mediante las leyes y el marco de gestión de las haciendas locales y autonómicas, mediante la Ley General Tributaria, el Reglamento de Excepción de los Tributos, Reglamento de la Recabación de los Tributos, y el Reglamento de las Reclamaciones Económicas Administrativas, que hoy será objeto principal de esta intervención, entre otros, y
- La Hacienda de la Unión Europea, que tiene sus propios tributos, como lo son los derechos arancelarios. Toda la política comercial exterior de la Unión Europea, es una competencia exclusiva del órgano que es la Unión Europea, y ellos establecen sus propios tributos, y que tienen un modelo de gestión especial, por cuanto:

1º) La Unión Europea no tiene administración descentralizada en los Estados, encomienda la recaudación de estos tributos a las administraciones nacionales, básicamente a la administración del Estado que es la más común en todos los países y que suele estar desarrollada técnicamente.

Por ejemplo: Cuando entra una mercancía a la Unión Europea, la recaudación del derecho arancelario, lo hace la aduana del país por donde entra esa recaudación. Luego se consigna al Tesoro de la Comunidad Económica Europea, siendo que esta posteriormente le da un premio de recaudación al órgano que hizo la gestión de recaudación que oscila entre el 4 y el 5 por ciento.

2º) La segunda peculiaridad, es la técnica legislativa. La Comunidad Económica Europea tiene dos modelos básicos de leyes:

1. Son las directivas comunitarias, que son normas que no son de aplicación directa en todos los Estados miembros. ¿Por qué? Porque son normas que tienen la base y la inspiración de las normas imperiales.

Por ejemplo: la directiva del IVA no es aplicable en el Reino de España directamente, pero la directiva del IVA es la que inspira la Ley del IVA en España, que recoge los principios básicos desde los tipos impositivos. Por ejemplo: la Unión Europea establece una horquilla y luego nuestra ley nacional concreta esa horquilla por el objeto tributario o la deuda tributaria, etc.

2.- Los reglamentos comunitarios, que son normas aprobadas por la Comisión, que no el Parlamento Europeo que si son aplicables directamente en el Estado miembro forma parte integrante de nuestro ordenamiento jurídico y son directamente aplicables y alegables ante los tribunales de justicia.

Este es un esquema más complejo de lo que sería deseable.

En este orden encontramos 4 tipos de vías de impugnación o de revisión del acto administrativo:

- Recurso administrativo
- Reclamación económica administrativa (constituye un sistema *sui generis* español, que comporta la singularidad del ordenamiento jurídico).
- Recurso contencioso administrativo
- Contencioso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

La vía administrativa está regulada por la legislación administrativa general, no específica del ordenamiento tributario. Su norma básica está en la Ley Núm. 39 de 2015 de Procedimiento Administrativo Común.

El recurso básico es el recurso de reposición que es potestativo, salvo el caso de las haciendas locales, cuya interposición es preceptiva para ir a otra vía, así lo establece la legislación de haciendas locales. Lo resuelve el mismo órgano como todo recurso de reposición que dictó el acto. El lapso de interposición es de 1 mes desde que se notificó el acto, el plazo de resolución es otro mes desde que se interpuso y el silencio administrativo que suele ser bastante frecuente es desestimatorio.

Luego existe el recurso extraordinario de revisión que es potestativo, lo resuelve un órgano distinto al que dictó el acto recurrido y solo se puede interponer para la revisión de actos nulos de pleno derecho, que son causas específicas tasadas por la norma jurídica, y no existe en el ordenamiento jurídico tributario el recurso de Alzada, pero sí existe para el resto de las áreas del ordenamiento administrativo.

Y no existe recurso de Alzada porque desde hace más de 150 años lo sustituimos por un régimen de reclamación, denominada “reclamación

económica administrativa” que arrancó desde 1881 con la llamada Ley Camacho, que constituye en España una vía específica para impugnar los actos tributarios ante la propia administración.

El origen de la misma está en la separación entre los ámbitos de gestión tributaria y la resolución de las reclamaciones de dicha gestión. A esta separación entre los ámbitos de gestión en sentido amplio y reclamación se refiere el preámbulo del Decreto Ley de 1924 en el que se puede leer:

“Toda reforma que aspira a ser eficaz y fecunda la administración de la hacienda pública ha de tener como punto de partida la diferencia entre los actos de gestión y las reclamaciones que contra éstos se promuevan. El acto de gestión rápido, energético, certero, es el propio y adecuado de la unidad de mando y de la iniciativa personal en tanto que la reclamación exige un examen atento y reposado, ajeno al impulso de la acción, o cual sólo por el hecho de tal puede ser precipitado”.

El ámbito tributario si se quiere, tiene su propia especialidad, pues en sustitución del recurso de Alzada que pretenda acudir a la vía judicial deberá plantear necesariamente con carácter previo una reclamación económica administrativa. De acuerdo con lo expuesto, en otras palabras en materia tributaria, la reclamación económico administrativa sustituye en el ordenamiento jurídico tributario al recurso administrativo ordinario de Alzada.

Con carácter previo a la reclamación económico administrativa puede interponerse el recurso de reposición potestativo que tiene una regulación específica al ser previo a la reclamación administrativa.

En definitiva el recurso ordinario de Alzada en el ámbito administrativo general y el recurso económico administrativo en el ámbito tributario agotan la vía administrativa y abren la posibilidad de acudir a la vía judicial.

Este modo de articular la vía administrativa y la vía judicial tienen una vieja raigambre en el ordenamiento jurídico español.

Ya la real orden del 9 de febrero de 1842, exigía que se agotasen todos los recursos gubernativos antes de acceder a la vía contenciosa de carácter judicial.

Este principio se respeta desde 1845 en que se implanta la jurisdicción contencioso administrativa y se consagra en todas las leyes pos-

teriores de procedimiento administrativo, por tanto en el ámbito administrativo las reclamaciones económicas administrativas constituyen desde hace 150 años el instrumento necesario para quien desee impugnar los actos administrativos y acceder posteriormente a la vía judicial.

Ello quiere decir en resumen, que la reclamación económica administrativa no es adicional al recurso de Alzada, que opera frente al resto de la acción administrativa sino sustitutivo del mismo.

La existencia de un concepto administrativo propio específico en materia tributaria obedece a la peculiaridad que siempre ha alcanzado la actividad de la administración tributaria.

En efecto las dificultades financieras del Estado, así como la necesidad de salvaguardar los intereses de la hacienda pública en cuanto responde al interés federal, impulsaron la instalación de principios, que si bien comenzaron siendo aplicados en el campo fiscal más tarde algunos de ellos se extendieron al resto de la acción administrativa.

Entre otros principios se pueden citar:

1. La inembargabilidad de las propiedades del Estado o de los caudales del Estado,
2. La prohibición de los interdictos.
3. La ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, entre otros.

Sin embargo, ello no ha impedido que la reclamación entre la administración y los administrados en el ámbito tributario haya ido evolucionando paulatinamente, y lo que comenzó traduciéndose en un conjunto de medidas para salvaguardar los derechos de la hacienda pública y configurar el principio de autotutela se haya ido completando en un lento pero imparable proceso con la implantación de una serie de medidas dirigidas a salvaguardar y garantizar los derechos de los contribuyentes, es decir, las exigencias que conlleva consigo una administración tributaria productora de actos masivos y que constituye la base de una administración organizadora de un sistema de servicios públicos cada vez más amplio, se va añadiendo a una profundización en los principios de legalidad y de tutela efectiva de los ciudadanos.

En ese camino ha tenido una enorme importancia en la Constitución de 1978 y la doctrina emanada del Tribunal Supremo, como supremo intérprete de la norma.

En la Constitución, el ciudadano ve reconocidos sus derechos fundamentales no solo como consecuencia lógica de haber pasado de ser un mero destinatario de la acción administrativa a ser el origen del Poder del Estado, sino también como la consecución del hecho de que la Constitución se configura como una verdadera norma que atribuye derechos subjetivos basada y organizada en el sistema instruccional del Estado.

La fuerza integradora de los preceptos penetra en todo el ordenamiento jurídico y constituye a los jueces y tribunales en garantes de los derechos y libertades proclamados por ello, se da por tanto ya todos los requisitos para que el derecho administrativo y el derecho tributario en consecuencia sean más plenos y eficaz, y ello es porque al final y al cabo esta rama del derecho surge como consecuencia de la confluencia del principio de legalidad de la administración y de la posición de los ciudadanos como sujetos de derechos y libertades.

A estos efectos resulta fundamental el artículo 24 de la Constitución Española al expresar que *“Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus intereses legítimos sin que en ningún caso pueda producirse indefensión”*.

El Tribunal Supremo se ha encargado de integrar en el ámbito objetivo este proyecto no solo a los órganos del Poder Judicial sino a todos los que aplican la ley y hacen cumplirla, es decir, también a la administración, y en concreto a la administración tributaria y a los tribunales económicos administrativos, por cuanto también la administración tiene la obligación de realizar la tarea de la Ley Orgánica del Poder Judicial encomendada a jueces y tribunales de proteger los intereses legítimos tanto de individuos como colectivos.

También está inmersa en ese proceso evolutivo, las reclamaciones económico administrativas como vía específica para impugnar los actos tributarios con carácter previo ante la vía judicial, se les denomina tribunales y se hace referencia también en ocasiones a la existencia de una jurisdicción económico administrativa.

Durante bastante tiempo fue objeto de discusión doctrinal la naturaleza jurisdiccional o administrativa de estos órganos.

Sin embargo no se puede desconocer que la Comunidad Europea otorga el monopolio de la función jurisdiccional al Poder Judicial y este según la misma, está formado por jueces, tribunales y Magistrados que son independientes frente al resto de los Poderes del Estado y frente a las partes que intervienen en el litigio.

La independencia funcional de la que sin duda gozan los órganos de la vía económica administrativa y que siempre ha sido respetada no impide consignar su dependencia orgánica actual de la Secretaria de Estado de Hacienda, dependencia que es sin embargo perfectamente compatible con la diferenciación y especialización de los tribunales económicos administrativos.

Se configuran como unos órganos administrativos *sui generis* o especiales en correlación con la singularidad de la actividad tributaria con notas características propias que motivan una fuerte jurisdiccionalización del procedimiento económico administrativo.

Ahora bien sin perjuicio de lo anterior y fruto un poco de esta superposición de administración y tribunales que hay en España, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 21 de marzo de 2000, resolvió una cuestión prejudicial planteada por un tribunal económico administrativo regional, entrando a analizar si los mismos poseen el carácter de órganos jurisdiccionales y por tanto si los tribunales económicos administrativos están legitimados para plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pues bien el Tribunal Comunitario, concluyó que los tribunales económicos Administrativos españoles tienen la consideración de órganos jurisdiccionales y pueden plantear cuestiones prejudiciales y ello en base a que se apreció:

1. El origen del órgano, origen legal.
2. Su estabilidad o permanencia no son tribunales *ad hoc* o con carácter temporal.
3. El carácter obligatorio de su jurisdicción.

4. El carácter contradictorio de su procedimiento.
5. La aplicación por parte del órgano de normas jurídicas, y por último,
6. Su independencia.

Por tanto para España o para nuestros tribunales no se trata de órganos jurisdiccionales, pero para las instituciones europeas sí son órganos jurisdiccionales.

Esas son las contradicciones que trae el tener tantas administraciones. En cuanto a los órganos administrativos, tenemos 2 características que los definen:

1) La separación en el ámbito tributario entre las funciones, la aplicación de los tributos y la revisión de estos actos, y

2) La obligación que tienen los tribunales económicos administrativos para resolver con arreglo a derecho, lo que justifica que se pueda afirmar que la justicia administrativa que imparten los órganos en esta vía es tuteladora de los derechos e interés legítimos, protegen la legalidad objetiva y tutelan efectivamente los derechos de quienes reclaman, en ellos porque siendo un procedimiento contra actos vincula a la administración.

En este sentido los tribunales económicos administrativos vienen obligados a fallar de manera que según expresamente señala el artículo 239 de nuestra ley general tributaria, no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que puedan alegar duda racional o deficiencia de los preceptos legales.

La organización de estos tribunales se articula en base a dos niveles, un nivel superior en el que se encuentra el tribunal económico administrativo central, con sede en Madrid y que extiende su competencia a todo el territorio nacional. Un segundo nivel, en el que encontramos los tribunales económicos administrativos regionales con competencia referida a su ámbito territorial de acuerdo con el estatuto de autonomía donde tenga su sede, y que son 17.

España se divide en 17 comunidades autónomas.

Luego tenemos 2 tribunales económicos administrativos locales porque quedaron fuera de estas comunidades autónomas, que corresponden a las 2 ciudades españolas que están ubicadas en la costa norte de África, y que tienen un estatuto de autonomía especial y cada uno de esas ciudades tiene un tribunal económico administrativo local.

También tiene consideración de órgano administrativo la sede especial para la unificación de doctrina que resuelve el recurso extra ordinario para la unificación de doctrina. Hasta aquí el origen y la estructura del régimen que tiene 150 años de vigencia.

Actualmente hay 6 tipos de recursos que se pueden plantear ante los tribunales económicos administrativos:

1. Reclamación Económica Administrativa básica

Se puede presentar contra actos que de forma provisional o definitiva reconozcan o denieguen un derecho, o declaren una obligación o un deber tributario o económico, los de trámite que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término al procedimiento. El artículo 227 de la Ley General Tributaria, es el que concreta los actos y actuaciones u omisiones de los particulares que específicamente tienen la condición de reclamable en vía económica administrativa. En materia de obtención de los tributos en donde por ejemplo se requieren las liquidaciones provisionales o definitivas, a las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación o autoliquidación o de una comunicación de autos a las comprobaciones de valor, a los actos que impongan sanciones, a los actos u omisiones de los particulares en materia tributaria, relativas a las obligaciones de repercutir y de soportar la repercusión, referentes a las obligaciones de practicar y soportar retenciones, o ingresos a cuenta relativas a las obligaciones de expedir, entregar y rectificar facturas que incumba a empresarios o profesionales y las derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

2. Recurso de alzada ordinario

Surge este recurso, en virtud de existir 2 niveles dentro de la reclamación económica administrativa que sirve para recurrir de las resoluciones de los tribunales económicos administrativos locales (TEAL) o regionales (TEAR), y se presenta ante el Tribunal económico central

(TEAC). En el escrito de interposición debe incluirse los motivos en que se funda su alzada pudiendo ajustar las pruebas oportunas, aunque únicamente son admisibles las pruebas que no hubieren podido aportarse en primera instancia.

Esto coincide con los recursos en el contencioso administrativo, en cuanto a la cosa juzgada y la valoración de pruebas. Por eso digo que tiene una fuerte jurisdiccionalización todo el proceso.

3. Recurso extraordinario de alzada para unificación de doctrina.

Tiene como finalidad crear doctrina cuando ello no es posible crearlo en un recurso de Alzada ordinario, al no cumplirse el requisito de una interposición del mismo. Los motivos que permiten interponerlo son:

- a) Cuando las resoluciones dictadas por los TEAR son terriblemente dañosas y erróneas.
- b) Cuando las mismas no se adecuan a la doctrina del TEAC.
- c) Cuando aplican criterios distintos a los empleados por otros TEAR.

4. Recurso extraordinario para unificación de doctrina.

A través de este se puede listar la certificación de los criterios obtenidos por el TEAC, en cualquiera de sus ramas. El único sujeto legitimado para interponerlo es el Director General de Tributos, cuando esté en desacuerdo con el contenido de las resoluciones dictadas por el TEAC y es competente para resolver este recurso la Sala Especial para la unificación de la doctrina lo cual como ya se ha dicho tiene la consideración de órgano económico administrativo.

5. Recurso extraordinario de revisión (contra actos firmes).

Puede interponerse por los interesados contra los actos firmes de la administración tributaria, contra las resoluciones de los órganos administrativos si son solo por los motivos trazados en el precepto que básicamente son los motivos de nulidad de pleno derecho de las resoluciones.

6. Procedimiento abreviado ante órganos unipersonales.

Esto es un aporte de la última reforma de la Ley General Tributaria y se reguló en los artículos 145 al 148 y con ello se buscaba reducir el

número de asuntos que sustancia tanto el Pleno como la Sala, con el fin de optimizar los recursos con los que a estos efectos cuenta la administración tributaria y de esta forma disminuir en la medida de lo posible la grave demora que se producía en la vía.

Las cuestiones remitidas a conocimiento del órgano a cuya implementación supone prescindir del tradicional órgano colegiado del TEAC, son: aquellas de reducir la cuantía o de escasa complejidad, o de aquellas que se deduzca inconstitucionalidad o ilegalidad manifiesta de las normas.

Este es un sistema *sui generis* que tenemos en España y como ha durado más de 150 años es porque alguna vultuosidad debe tener.

En resumen la Estructura de los Tribunales es:

TEAC. Tribunal Económico Administrativo Central

TEAR. Tribunales Económicos Administrativos Regionales (17)

TEAL. Tribunales Económicos Administrativos Locales (2)

Ventajas:

- La decisión corresponde a un órgano desvinculado del órgano administrativo que dictó el acto, que se encarga de revisar. Lo que otorga mejor garantía de ejecutividad frente al recurso de alzada que resuelve el superior jerárquico.
- En los casos en principio más complejos resuelve por mayoría un órgano colegiado, lo que otorga una mayor probabilidad de acierto, frente a la resolución por un órgano unipersonal.
- Sus componentes son expertos en materia a que se refiere la reclamación (tributaria), lo que le confiere un grado de especialidad que no tienen en muchas ocasiones los órganos contenciosos administrativos.
- Alrededor del 85% de las reclamaciones económico administrativas interpuestas se resuelven definitivamente en los TEAR, sin que pase por tanto a la esfera judicial, ya sea porque la reclamación es estimada, total o parcialmente, ya sea porque los fundamentos de la resolución convencen al reclamante, o ya sea

por el coste que supone un recurso contencioso administrativo frente a la gratuidad de la reclamación económico administrativa, lo cierto es que no llegan al Poder Judicial el 85% de estas reclamaciones.

- El 15% restante de las reclamaciones que acceden a la jurisdicción contencioso administrativa, en concreto a los Tribunales Superiores de Justicia o a la Sala Contencioso Administrativa de la Audiencia Nacional, los tribunales de esta jurisdicción ven facilitado su trabajo, pues reciben un expediente perfectamente ordenado y con una decisión administrativa que compartirán o no los magistrados, pero que está previamente estudiada y razonada.

En definitiva ni la calidad ni la imparcialidad de estas resoluciones ha sido puesta en tela de juicio, al contrario en bastantes ocasiones se han manifestado el rigor y objetividad de sus resoluciones, amén de la independencia del criterio y de la decisión de los órganos.

Ha dado buen resultado porque evita la saturación de los órganos judiciales.

La inmunidad fiscal frente a la potestad tributaria municipal: avances y tendencias jurisprudenciales

*Doctor Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta
Magistrado de la Sala Político-Administrativa*

Introducción

En Venezuela la potestad tributaria, entendida como la facultad para crear, modificar o suprimir tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), es conferida a los entes político-territoriales que conforman el Estado, esto es, la República, los Estados y los Municipios, correspondiendo a cada uno de ellos una determinada materia rentística, de allí que el Texto Fundamental hace un reparto de poderes y procura conciliarlos con la finalidad de asegurar que cada entidad cuente con los recursos necesarios para su funcionamiento y la realización de las tareas propias de su competencia¹.

Dicha facultad se encuentra acompañada por principios que han sido establecidos en nuestra Carta Magna como las bases del sistema fiscal venezolano, los cuales comportan su principal sustento y, a su vez, limitan su ejercicio. En virtud de ello, resalta de forma preliminar el principio de generalidad del tributo, contenido en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, al establecer que todos debemos coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de tributos, cuya creación se efectuará a través de la Ley, en total apego al principio de legalidad, que en la especialidad tributaria, no solamente engloba la idea que no hay tributo sin Ley, sino que también abarca la sujeción de las actuaciones de la Administración Tributaria a aquélla, circunstancia que se traduce en límites al ejercicio de todas las actividades realizadas por los órganos y entes que la componen en ejecución de sus atribuciones y competencias, en respeto de la capacidad contri-

¹ Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia Nro. 1892 de fecha 18 de octubre del 2007, caso: *Shell Venezuela, S.A.*

butiva del universo de contribuyentes que se encuentran sujetos al pago de las exacciones.

No obstante lo antes señalado, la facultad de someter a imposición una determinada materia o sujeto conlleva eventualmente a poder excluirlos de gravamen, esto es, de redimir total o parcialmente la carga tributaria, motivo por el cual existen algunas situaciones en el ámbito fiscal que representan una excepción a la regla de contribuir al pago de las exacciones tributarias, que han sido estudiadas por la doctrina nacional e internacional, y en especial, por las Salas Constitucional y Político-Administrativa de nuestro Alto Tribunal, representadas básicamente por la exoneración, la exención, la no sujeción y la inmunidad tributaria, siendo esta última el objeto de estudio en esta investigación a la luz de las tendencias jurisprudenciales más recientes y de la realidad económica que impera en el Estado venezolano.

En ese orden de ideas, en la Sala Político-Administrativa nos hemos propuesto la necesidad de analizar a detalle cuáles son los aspectos básicos del referido beneficio fiscal (inmunidad tributaria), en virtud de los potenciales efectos que pudiese traer la aludida figura respecto de la potestad tributaria conferida a los Municipios, por cuanto si bien esta última ha sido atribuida y ampliamente reconocida en diversos ámbitos en el caso del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, por ser ese tributo la principal fuente de ingresos de los entes locales, la misma no debe recaer sobre aquellos instrumentos fundamentales utilizados por el Estado para la consecución de sus fines, ya que éstos permiten la obtención de ingresos destinados a la producción de bienes y prestación de servicios para satisfacer las necesidades públicas.

Potestad Tributaria Municipal y la Inmunidad Fiscal.

Precisado lo anterior y entrando al núcleo central de esta investigación, cabe destacar que las implicaciones sobre la potestad tributaria atribuida a los entes locales ya ha sido objeto de estudio por parte de este Alto Juzgado, al analizar mediante su jurisprudencia pacífica el contenido y alcance de los artículos 156 y 180 de nuestra Carta Magna de cara a la gravabilidad de ciertas actividades con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar; siendo necesario hacer referencia de forma muy breve acerca

de tal particular, debiendo traerse a colación el pronunciamiento emitido por la Sala Constitucional en la decisión Nro. 285 del 4 de marzo de 2004, caso: *Alcalde del Municipio Simón Bolívar del Estado Zulia y otros* (aclarada en forma posterior en la sentencia Nro. 1278 del 17 de junio de 2005, caso: *Adriana Vigilancia García y otros*, y luego ratificada y ampliada en el fallo Nro. 1892 de esa misma Sala Constitucional del 18 de octubre de 2007, caso: *Shell Venezuela, S.A.*, vinculantes todas para las Salas que componen este Máximo Tribunal, así como para los diversos Órganos Jurisdiccionales del país), en la cual se estableció que “(...) *la primera parte del artículo 180 de la Constitución debe entenderse como la separación del poder normativo de la República y los estados respecto del poder tributario de los municipios. De esta manera, aunque al Poder Nacional o estatal les corresponda legislar sobre determinada materia, los municipios no se ven impedidos de ejercer sus poderes tributarios, constitucionalmente reconocidos (...)*” coligiéndose de ello que los ente locales pueden exigir el pago de tributos sobre actividades económicas reguladas por los otros niveles político-territoriales, salvo disposición en contrario.

Del citado criterio vinculante se concluye que, en el vigente Texto Constitucional de 1999, la asignación de potestades reguladoras conferidas a la República no implica afectación alguna por parte del Poder Público Nacional respecto de las competencias atribuidas a los Estados y a los Municipios, y específicamente en cuanto a estos últimos, al poder tributario que detentan en el ejercicio de sus atribuciones, por lo que las actividades económicas desarrolladas en la jurisdicción político-territorial del ente local de que se trate, serán gravables con los impuestos municipales correspondientes, salvo que resulten de un supuesto de excepción expresa (*vid.*, sentencias de esta Sala Político-Administrativa Nro. 2506 del 9 de noviembre de 2006, caso: *Aeropostal Alas de Venezuela, C.A.*, y la Nro. 00670 del 18 de junio de 2013, caso: *Inversiones Jualor, C.A.*), debiendo aplicarse el artículo 180 *eiusdem* en sujeción al espíritu, propósito y razón de esa norma, esto es, separando la potestad tributaria de la reguladora.

Ese razonamiento ha permitido la creación de una doctrina por parte de esta Máxima Instancia tendente a reconocer a los entes locales la gravabilidad de determinadas actividades aunque su regulación sea competencia del Poder Público Nacional o de los Estados, aceptando, a título

de ejemplo, el gravamen de las actividades mercantiles de telecomunicaciones [*vid.*, fallos de la Sala Político-Administrativa Nros. 01453 y 01359, de fechas 3 de agosto de 2004 y 12 de diciembre de 2017, casos: *Compañía Anónima Nacional Teléfonos de Venezuela* (CANTV)], de bebidas alcohólicas (*vid.*, decisiones de la Sala Constitucional Nros. 2408 y 291 del 20 de diciembre de 2007 y 16 de marzo de 2011, casos: *Pernod Ricard Margarita, C.A.*, e *Interlicores El Rosal S.R.L.*, respectivamente), de la actividad secundaria de comercialización de los derivados de hidrocarburos (*vid.*, sentencia de la Sala Constitucional Nro. 1383 del 9 de agosto de 2011, caso: *Petro Canarias de Venezuela, C.A.*), de la actividad minera (*vid.*, decisión de la Sala Político-Administrativa Nro. 00332 del 26 de marzo de 2015, caso: *Minera Loma de Niquel, C.A.*), de la intermediación financiera realizada por las instituciones bancarias (*vid.*, fallos de la Sala Político-Administrativa Nro. 00778 del 11 de julio de 2017, caso: *Mercantil Banco C.A.*, *Banco Universal* y Nros. 00936, 01223 y 01328, de fechas 3 de agosto, 8 y 30 de noviembre del mismo año, casos: *Banco Nacional de Crédito, C.A.*, *Banco Universal*), o de la comercialización de títulos valores (de carácter público o privado) por casas de bolsa (*vid.*, decisión de la Sala Político-Administrativa Nro. 01147 del 25 de octubre de 2017, caso: *Fivenca Casa de Bolsa, C.A.*).

Motivo por el que una primera conclusión nos lleva a indicar que cuando un Municipio grava el ejercicio de una actividad considerada como económica, lo que está haciendo es ejerciendo a plenitud la potestad tributaria que constitucionalmente le fue otorgada, sin que pueda de ninguna manera considerarse que está invadiendo materias rentísticas del Poder Público Nacional, siempre y cuando no esté reservado su gravamen a ese nivel político territorial, no siendo procedente cualquier argumento que verse sobre la incompetencia del Poder Público Municipal para gravar los ingresos brutos sobre materias rentísticas reguladas por el primer nivel de poder en comentario, es decir, que no existe invasión de competencias del Poder Público Nacional y mucho menos violación de la reserva legal contenida en el artículo 156 del Texto Constitucional, cuando un Municipio pretende gravar actividades reguladas en esa norma, siendo la aplicación de la Carta Magna la que debe prevalecer en todo momento, por cuanto no es un criterio jurisprudencial el que determina la gravabilidad de esas actividades, sino el espíritu, propósito y razón de la propia Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Ahora bien, establecida como ha sido la competencia de los entes locales para gravar con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar a los contribuyentes que desarrollen esas actividades en y desde la jurisdicción de un Municipio determinado, resulta importante subrayar que si bien, en principio, toda persona que realice el hecho imponible de la exacción bajo estudio se encuentra obligada al pago de ésta, no lo es menos que deben analizarse las características de cada contribuyente a los efectos de determinar si le resulta aplicable o no alguna situación que lo exima del cumplimiento de esa obligación en razón de contemplarlo así la Constitución o las Leyes.

Desde esa perspectiva, la Sala Político-Administrativa, actuando como cúspide de la jurisdicción contencioso administrativa y de la jurisdicción contencioso tributaria, tomando en cuenta la jurisprudencia existente en la materia en aplicación directa del Texto Fundamental, y en aras de garantizar el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, se ha planteado la necesidad de crear una doctrina sobre un tema que poco ha sido abordado en Venezuela, esto es, la inmunidad fiscal frente a la potestad tributaria de los Municipios, atribuida a los demás entes político-territoriales, es decir, a la República, a los Estados y a las personas jurídicas estatales creadas por ellos.

Cabe mencionar que el señalado estudio fue realizado por la prenombrada Sala en la sentencia Nro. 01359 de fecha 12 de diciembre de 2017, caso: *Compañía Anónima Teléfonos de Venezuela (CANTV)*, donde en atención a la creación de un criterio jurisprudencial propio, en estricta sujeción a los postulados contenidos en nuestra Carta Magna y considerando los esfuerzos llevados a cabo por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en encauzar las ideas imperantes en esa materia en nuestro sistema tributario en la última década, desarrolló las principales características del beneficio fiscal en comentario.

Para ello, la Sala Político-Administrativa partió de una idea fundamental, representada por el hecho de que los sujetos pasivos (contribuyentes y responsables) se encuentran sometidos al poder de imposición, debiendo cumplir ineludiblemente -como se dijo antes- con el pago de las distintas exacciones previstas en las Leyes, en observancia del principio de generalidad del tributo contemplado en el artículo 133

de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, lo cual no es una regla absoluta en virtud de existir situaciones excepcionales a la generalidad o igualdad del tributo, constituidas principalmente -en el sistema tributario venezolano- por la exoneración, la exención, la no sujeción y la inmunidad tributaria. En ese sentido, en cuanto a esta última figura, debe destacarse como nota característica que la misma comporta la no generación del hecho imponible, por consiguiente, no se produce el nacimiento de la obligación tributaria y se encuentra consagrada en los Textos Fundamentales o conforme lo ha afirmado parte de la doctrina internacional, en los Tratados Internacionales; sosteniendo algunos doctrinarios que se trata de una no sujeción establecida constitucionalmente, pues cuando esa previsión ocurre tal beneficio pasa a denominarse inmunidad tributaria.

También es pertinente resaltar que uno de los atributos más relevantes de esa figura es su permanencia en el tiempo, es decir, que no se encuentra sujeta a plazos, precisamente por estar consagrada en los Textos Constitucionales, y tiene su fundamento en la política fiscal que realiza cada Estado para la consecución de sus fines en el impulso de la economía y, por ende, en la satisfacción de las necesidades públicas.

Puntualizado esto, para poder comprender la razón de ser de la inmunidad fiscal en la actualidad y, por tanto, visualizar sus orígenes y evolución con el transcurso del tiempo en los distintos ordenamientos jurídicos donde se ha adoptado, es preciso acudir de forma preliminar al derecho comparado, por cuanto la doctrina extranjera² es unánime al sostener que esa institución jurídica deviene de la “*doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno*”, surgida a principios del siglo XIX en los Estados Unidos de América en el conocido caso “*McCulloch Vs. Maryland*”, donde la Corte Suprema Federal de ese país si bien no prohibió a los Estados aplicar impuestos generales y no discriminatorios, indicó que estaba vedado someter a imposición a los “*instrumentos federales*”, esto es, entendió ese Órgano de Justicia que existían ciertas entidades que ameritaban una protección y tratamiento fiscal especial.

² Carlos M. Giuliani Fonrouge en el derecho argentino es uno de los expositores que explica a detalle la evolución de la inmunidad fiscal a nivel internacional.

Sin embargo, la forma originaria en que había sido concebida la referida figura en el sistema fiscal norteamericano fue objeto de varias alteraciones por los Tribunales estadounidenses que extendieron la aplicación de dicho beneficio a toda clase de impuestos o situaciones, destacándose a título de ejemplo en el año 1870 la decisión del caso “*Collector v. Day*”, a través de la cual se dejó sentado que no podían aplicarse impuestos federales sobre los salarios de los funcionarios del Estado.

Tal escenario conllevó a que en años posteriores se ampliara inclusive el concepto de “*federal instrumentalities*” que abarcó no sólo a las empresas estatales, sino que incluyó, entre otros, a las operaciones con bonos o a las ventas y compras realizadas por el Estado, situación que obligó al Máximo Juzgado de ese país a restringir dicho concepto en el caso “*South Caroline v. U.S.*” en 1905, donde distinguió las actividades vinculadas a las funciones de gobierno de aquellas de carácter privado, llegando a la conclusión en esa causa en particular, que el Estado en sus diversas manifestaciones no estaba dispensado del pago del impuesto sobre bebidas alcohólicas cuando se tratara de una acción comercial.

De esa forma, vemos como la inmunidad fiscal pretendió en principio ser aplicada a aquellas entidades por medio de las cuales actuaba el Estado, pero que por diversas interpretaciones fue extendida a supuestos distintos a su fundamento inicial -la protección de los instrumentos estatales-, lo que posteriormente conllevó a una delimitación entre la actividad financiera gubernamental y las actividades comerciales, siendo el ejercicio de la primera la que gozaba de la citada figura.

Los antecedentes precedentemente expuestos no limitaron la difusión de la indicada institución, pues ésta fue acogida y ampliada -en sus inicios- por otros ordenamientos jurídicos, como sería el caso de **Brasil**, que acogió desde el año 1891 la doctrina de la inmunidad, consagrándola en su Texto Fundamental como una prohibición de establecer impuestos sobre el patrimonio, rentas o servicios de las entidades político-territoriales del Estado, yendo mucho más allá, al prohibir igualmente el gravamen de esos conceptos sobre los templos de cualquier culto, partidos políticos, instituciones educativas y de asistencia social, así como de los libros, diarios y periódicos; siendo modificada esa regulación con el pasar de los años.

En el caso de **Argentina**, la doctrina inicial de los instrumentos federales de gobierno fue acogida por la Corte Suprema de ese país desde el año 1940, pero al igual que en los Estados Unidos de América, tuvieron lugar distintas interpretaciones que llevaron a sostener que los orígenes estadounidenses no eran rígidos y taxativos, por lo que considerando la evolución del derecho tributario en Argentina, se estableció en la sentencia del 20 de julio de 1960, caso: “*Banco de Mendoza v. Dirección General Impositiva*”, que frente a las potestades tributarias del gobierno central se encontraba el libre empleo de los medios y operaciones usados por las Provincias para ejercer los poderes que le correspondían, siendo procedente la restricción de las señaladas potestades fiscales en situaciones extremas, es decir, “(...) *cuando sea patente que el empleo del poder impositivo nacional respecto del instrumento o medio gubernamental de una provincia imponga a ésta una carga o gravamen lo suficientemente opresivo como para imposibilitar o coartar de manera sustancial su actividad (...)*”. Luego, con el devenir del tiempo, se consideró que todas las actividades del denominado “*estado empresario*” estaban sujetas a imposición, con algunas excepciones previstas en las Leyes de ese país (“*impuesto de réditos*”, ganancias eventuales, entre otros).

Ello así, acabamos de observar cómo fue difundida esa figura a nivel global, adaptándose en las legislaciones internas de cada país con los postulados fundamentales de éstos, siempre con un elemento común, la protección de los instrumentos empleados por cualquier Estado para el logro de los fines superiores de su población.

A pesar de la justificación inicial previamente expuesta, la doctrina extranjera puso de manifiesto otra razón que justificaba el desgravamen de todas las entidades que conforman al Estado, basada en que éste no podía ser sujeto pasivo de obligaciones de contenido tributario; concepción que debe ser estudiada de forma cuidadosa en atención a las particularidades de cada sistema fiscal.

Bajo esa óptica, a título de ejemplo, en **Italia** llegó a considerarse que al corresponder la potestad tributaria al gobierno nacional (y a los restantes entes por delegación), éste no podía estar sujeto a las exacciones fijadas por el mismo, lo cual fue superado con el tiempo, admitiéndose que el Estado puede ser sujeto pasivo de sus propios impuestos.

Por su parte, en **Alemania** y **Suiza** se establecían dispensas a favor de los organismos oficiales, no sólo por los bienes y servicios involucrados, sino también por algunas actividades lucrativas³.

A mayor abundamiento, otro sector de la doctrina internacional⁴ sostiene que las entidades que conforman a los Estados carecen de capacidad contributiva, por cuanto la riqueza de éstas ya sirven directamente a las necesidades públicas, por lo que sería un contrasentido considerar que el Estado detraiga sus propios bienes para que ingresen nuevamente a su patrimonio por otras vías (siendo esa inclusive parte de la justificación adoptada recientemente por la doctrina venezolana).

Vista la figura de la inmunidad fiscal en el derecho comparado, **Venezuela**, como República independiente y soberana no fue la excepción, realizando sus aportes sobre la materia tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial, encontrándose un antecedente medianamente remoto en la decisión de fecha 5 de octubre de 1970, dictada por la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, caso: *Compañía Anónima Nacional Teléfonos de Venezuela (CANTV)*, en la cual consideró que la obligación de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos a través del pago de tributos no correspondía al Estado ni a las entidades político-territoriales que lo conforman, siendo contrario “(...) que el *Congreso grave con impuestos nacionales la actividad que desarrollen los Estados o las Municipalidades por intermedio de sus servicios públicos (...)*” o viceversa; fundamento que fue ratificado en el fallo Nro. 143 de fecha 11 de junio de 1981, caso: *CORPOZULIA*, en el cual se concluyó que dicho ente era un instrumento del Estado para realizar sus fines.

De allí se colige que aún cuando no estaba contemplada una disposición expresa sobre el beneficio fiscal objeto estudio, inicialmente la jurisprudencia propugnó la inmunidad fiscal recíproca entre los entes político-territoriales, extendiéndola a las entidades públicas descentralizadas creadas por éstos, como por ejemplo: los Institutos Autónomos y las empresas del Estado.

³ Hensel, ob.cit., págs. 92, 93 y sus notas.

⁴ Héctor Villegas y Dino Jarach en Argentina y Sainz de Bujanda en España.

Con observancia a lo que precede, se debe puntualizar respecto a ese tema, que la Sala Constitucional de este Alto Juzgado, actuando como máxima intérprete de la Constitución, ha creado una doctrina judicial sobre la inmunidad fiscal, señalando preliminarmente con ocasión de la jurisprudencia emanada de la otrora Corte Suprema de Justicia que para el año de 1970 prevalecía la inmunidad fiscal entre las entidades político territoriales, la cual se justificaba para el caso de las empresas públicas, en que éstas no actuaban como simples concesionarios sino “(...) *como un instrumento del Estado, subordinado a la voluntad de los órganos superiores de éste (...)*”. [Vid., sentencia Nro. 1453 del 3 de agosto de 2004, caso: *Compañía Anónima Nacional Teléfonos de Venezuela (CANTV)*].

Se reitera entonces que desde sus inicios en el sistema fiscal venezolano la inmunidad tributaria prevalecía entre los entes político-territoriales que conforman el Estado y se extendía a las personas jurídicas creadas por éstos y, en particular, a las empresas públicas, puesto que de forma remota se acogía la tesis de los instrumentos de gobierno como mecanismos por los cuales actúa el gobierno nacional, estatal o municipal para la satisfacción de las necesidades básicas de la población y la consecución de sus fines, a pesar de la inexistencia para esa época de una norma expresa en el Texto Constitucional que hiciera referencia a la inmunidad en el ámbito tributario siendo su regulación realizada únicamente por vía jurisprudencial.

No obstante, en el ordenamiento jurídico venezolano actual la institución en referencia fue expresamente consagrada en el artículo 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, al ser incluida una disposición atinente a la inmunidad fiscal, específicamente frente a la potestad impositiva de los Municipios, previendo en consecuencia lo que sigue:

“Artículo 180. (...)

***Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes político territoriales, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados*”.** (Negrillas añadidas).

Sobre esa norma, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia Nro. 1892 del 18 de octubre de 2007, caso: *Shell Venezuela, C.A.*, ratificada entre otras, en la decisión Nro. 1383 del 9 de agosto de 2011, caso: *Petro Canarias de Venezuela, C.A.*, de obligatoria observancia para todas las Salas que conforman el aludido Máximo Juzgado, así como para el resto de los Tribunales de la República en razón de su carácter vinculante, ha perfilado cómo debe entenderse el citado precepto normativo, precisando de forma general que “(...) *sólo están excluidas de la tributación municipal, aparte de la República o los estados federados, los entes que ellos creen, pero no a quienes sean sus concesionarios o sus contratistas* (...)”. (Negrillas de la cita).

Por lo tanto, con fundamento en los criterios reseñados con anterioridad, es válido concluir que la Carta Magna es cónsona al prever que **tanto la República como los Estados gozan de una inmunidad fiscal frente a la potestad tributaria de los Municipios**, siendo extensible ésta, como lo afirma la Sala Constitucional en los casos descritos *ut supra*, solamente a “(...) *los entes que ell[os]s creen, pero no a quienes sean sus concesionarios o sus contratistas* (...)”. (Corchetes añadidos).

Del mismo modo, es importante enfatizar que la doctrina patria ha manifestado que si bien esos entes político-territoriales tienen personalidad jurídica propia, mal podrían constreñírseles al pago de tributos, por cuanto todas sus riquezas son invertidas directamente en la satisfacción de las necesidades públicas, siendo un contrasentido atribuirle capacidad contributiva a las finalidades para las cuales su actividad y existencia están destinadas.

La comprensión de lo expuesto es fundamental, por cuanto constituye el núcleo central de la inmunidad fiscal, que no busca cercenar, en el caso de la norma en comentario (artículo 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela), el poder tributario de los entes locales y mucho menos afectar los ingresos de naturaleza tributaria que perciben éstos en ejercicio de las competencias originariamente otorgadas por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; sino que con esa excepción a la regla de generalidad del tributo, se persigue proteger a aquellos instrumentos utilizados por el Estado para la consecución de sus fines frente a la imposición local, en garantía de los intereses colectivos y de la satisfacción de las necesidades más elementales

de la población, vinculados al bienestar común, todo ello en aplicación directa de los postulados consagrados en nuestra Carta Magna.

A la luz de lo previamente explicado, y como complemento de las decisiones emanadas de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, como máxima intérprete del Texto Constitucional de 1999, la Sala Político-Administrativa estimó que la inmunidad tributaria en los términos dispuestos en el artículo 180 *eiusdem*, constituye una garantía para la República, los Estados y las entidades creadas por éstos, en función de los fines que están llamados a cumplir, evitando así que sean despojados del patrimonio público bienes que volverían a ingresar a éste por otros medios, siendo ese el espíritu, propósito y razón de la citada normativa.

En sintonía con lo reflejado, es válido agregar que con ocasión de las variaciones surgidas por el transcurso del tiempo y la evolución de los intereses colectivos que tutela el Estado, pudiesen darse situaciones donde éste considere necesario actuar en diversas actividades en razón de la importancia que las mismas revisten para la población, lo que derivaría en una inversión patrimonial dirigida a crear empresas orientadas a dicha finalidad o para adquirir otras preexistentes, circunstancia que conforme a nuestro ordenamiento jurídico y desde el punto de vista de la realidad económica, no impide que determinadas personas jurídicas adquirieran la cualidad de una verdadera empresa del Estado al cumplirse las exigencias de Ley.

A juicio de la Sala Político-Administrativa, el segundo de los supuestos descritos no puede conllevar a la exclusión de la inmunidad tributaria de las empresas que de forma sobrevenida hayan sido adquiridas por la República Bolivariana de Venezuela o los Estados, pues si bien es cierto que la norma contenida en el artículo 180 del Texto Constitucional exige como requisito para la procedencia del aludido beneficio fiscal, que esas entidades sean creadas por éstos, no lo es menos que -siendo una norma de interpretación restrictiva- la misma forma parte de un ordenamiento jurídico donde necesariamente, en ejercicio de una interpretación sistemática, deben considerarse de forma conjunta, disposiciones como el artículo 4 del Código Civil y el artículo 103 de la Ley Orgánica de la Administración Pública de 2014 (anteriormente artículos 100 y 102 de las Reformas de 2001 y 2008, respectivamen-

te), al reconocer, el primero de los preceptos normativos mencionados, la personalidad jurídica de los precitados entes político-territoriales y, el segundo, la condición para que una empresa sea considerada como estatal [participación mayor al cincuenta por ciento (50%) del capital social].

De manera que, para ser acreedor de la inmunidad consagrada en el artículo 180 del Texto Fundamental debe tomarse en cuenta, no sólo la simple creación per se de una entidad, sino la titularidad que sobre ésta posean la República o los Estados, que puede ser originaria o sobrevenida, como ocurrió, por ejemplo, en el citado caso de la Compañía Anónima Nacional Teléfonos de Venezuela (CANTV), y que no impide el goce de tal beneficio fiscal.

Para resolver el citado caso, donde se dilucidaba la procedencia o no del gravamen municipal sobre las actividades empresariales de telecomunicaciones realizadas por esa sociedad mercantil en la jurisdicción del Municipio Barinas del Estado Barinas, la Sala Político-Administrativa, tomó en consideración los siguientes particulares:

a) Que la sociedad de comercio accionante desarrollaba la actividad empresarial de telecomunicaciones en la jurisdicción del nombrado Municipio e inició sus operaciones como una compañía de capital privado, que en la última década, luego de diversos procesos de negociaciones entre la República y los accionistas iniciales, pasó a ser una empresa del Estado en fecha 1° de abril de 2008, en virtud de poseer la República el ochenta y seis coma veintiuno por ciento (86,21%) de la participación accionaria de la misma.

b) Que a partir del 17 de junio de 2009 fue adscrita a diversos órganos de la Administración Pública, estando actualmente bajo la tutela del Ministerio del Poder Popular para Educación Universitaria, Ciencia y Tecnología.

c) Que la sociedad mercantil Compañía Anónima Nacional Teléfonos de Venezuela (CANTV), es una empresa del Estado y, por ende, una persona jurídica de derecho público que constituye un instrumento para la preservación, protección y garantía de los intereses colectivos y la satisfacción de las necesidades básicas de la población, correlacionadas con un derecho humano fundamental, como lo es el de la comunicación, vin-

culado a su vez con la ciencia, la tecnología, el conocimiento en general, la innovación y sus aplicaciones, y los servicios de información, necesarios para el desarrollo económico, social y político del país, así como para la seguridad y soberanía nacional; erigiéndose como la principal empresa pública en esa materia en el país, que al ser del Estado venezolano, amerita un tratamiento fiscal especial, con base en los postulados propugnados por los instrumentos normativos que constituyen nuestro ordenamiento jurídico tributario, partiendo de la Constitución como norma suprema.

Tales situaciones conllevaron a la Sala Político-Administrativa a establecer en ese caso concreto, que si bien la señalada compañía no fue creada *ab initio* por el Estado venezolano, adoptando preliminarmente una estructura societaria de derecho privado, su actual carácter deviene -como fue afirmado anteriormente y, a su vez es contemplado expresamente en el Decreto Nro. 5.974 publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela de fecha 1° de abril de 2008- de la adquisición de sus acciones por parte de la República Bolivariana de Venezuela, que hoy día posee el ochenta y seis coma veintiuno por ciento (86,21%) de su participación accionaria.

Por consiguiente, para que exista inmunidad tributaria es fundamental considerar tanto la naturaleza del ente-político territorial (en razón de la titularidad de las acciones) como la actividad realizada por éste (la cual por el hecho de estar reservada al Estado no conlleva necesariamente a la aplicación del beneficio fiscal bajo examen), lo que permitió a la Sala Político-Administrativa estimar de forma adicional que la empresa en referencia no opera como un concesionario de un ente del Estado venezolano, sino que, a través de dicha sociedad mercantil, es la propia República la que decidió actuar con ocasión de la adquisición de sus acciones, realizando una inversión del patrimonio estatal en la explotación de la actividad empresarial de telecomunicaciones, que si bien no se encuentra reservada de forma exclusiva al Poder Público Nacional permitiendo la actuación de otros sujetos de derecho de carácter privado, está intrínsecamente vinculada con la consecución de los intereses superiores tutelados y garantizados por el Estado.

Siendo ello así, la Sala Político-Administrativa apreció que, si bien es cierto -como se dijo *supra*- que los Municipios tienen la potes-

tad tributaria para gravar con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar las actividades empresariales, tales como las telecomunicaciones, sin invadir las competencias rentísticas del Poder Público Nacional, a tenor de lo preceptuado en el artículo 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la sociedad de comercio Compañía Anónima Nacional Teléfonos de Venezuela (CANTV) gozaba de inmunidad tributaria frente a la potestad tributaria municipal por ser una empresa del Estado venezolano, por medio de la cual actúa la República.

La Sala luego de realizar las consideraciones que anteceden y habiendo reconocido, por una parte, la potestad tributaria del Municipio Barinas del Estado Barinas para gravar las actividades empresariales, tales como las telecomunicaciones; y por la otra, la inmunidad fiscal de la prenombrada compañía aplicable por disposición expresa del artículo 180 *eiusdem* dado el carácter de empresa del Estado que detenta la contribuyente, precisó en su decisión Nro. 01359 del 12 de diciembre de 2017, el momento en que pueden ser formuladas las objeciones fiscales por las Administraciones Tributarias, en el entendido de que en el caso de ser creadas las empresas de forma inicial por el Estado era claro que operaba ese beneficio desde el inicio, presentándose la duda en cuanto a aquellas sociedades mercantiles que son estatizadas con posterioridad a su creación.

En ese caso la Sala concluyó que el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar resultaba exigible durante los ejercicios gravables anteriores a la oportunidad en que la República adquirió la mayoría de las acciones de la sociedad de comercio actora, pues de no ser así, se quebrantaría el precepto constitucional alusivo a la potestad tributaria municipal, por contradecir lo dispuesto en el artículo 180 del Texto Fundamental.

Nótese en consecuencia que la posición asumida por la cúspide de la jurisdicción contencioso administrativa y la jurisdicción contencioso tributaria en Venezuela parte de una visión conservadora de la inmunidad fiscal y, tal como lo prevé la Carta Magna, entiende que tanto la República como los Estados son inmunes ante la potestad tributaria de los Municipios, lo cual arropa a las entidades (y en particular a las empresas del Estado) creadas por éstos o en las que decidan intervenir

de forma posterior a su creación a través de una inversión patrimonial de recursos estatales que permita la producción de bienes y prestación de servicios que conlleven a la satisfacción de las necesidades básicas de la población y al logro de los fines propios de cada entidad, que confluyen en una idea fundamental, esto es, el desarrollo y bienestar del conglomerado social.

Igualmente, debe destacarse que recientemente, mediante la sentencia Nro. 00529 del 16 de mayo de 2018, caso: *Compañía Anónima de Administración y Fomento Eléctrico (CADAFE)*, la Sala Político-Administrativa ratificó el aludido criterio, al advertir que la sociedad mercantil C.A. Electricidad de Occidente (ELEOCCIDENTE), fusionada por absorción con la sociedad de comercio Compañía Anónima de Administración y Fomento Eléctrico (CADAFE) [hoy Corporación Eléctrica Nacional, S.A. (CORPOELEC)], es una empresa creada por el Estado venezolano que constituye un instrumento para la preservación, protección y garantía de los intereses colectivos y la satisfacción de las necesidades básicas de la población, vinculadas al desarrollo estratégico del país a través de la prestación del servicio de generación, transmisión, distribución y comercialización de la energía eléctrica y, por ende, goza de inmunidad fiscal; reiterándose que ésta sólo puede aplicarse a la República, a los Estados y a las personas jurídicas creadas por tales entes político-territoriales; y no a los Municipios o las entidades creadas por éstos.

Vinculado a lo expuesto y en resumen, debe subrayarse que la Sala Político-Administrativa acoge el criterio de protección de los instrumentos del Estado para lograr sus objetivos, no aplicando excepciones que no estén establecidas en el artículo 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y, en particular, no observándose en nuestro ordenamiento jurídico la ampliación desmedida de la inmunidad tributaria a situaciones o sujetos que de forma directa sirvan a la República o a los Estados para obtener los ingresos destinados a satisfacer las necesidades de la población.

Propuesta constitucional.

Analizados suficientemente los orígenes de la inmunidad fiscal en la doctrina, así como la evolución jurisprudencial existente en Venezuela respecto al alcance de esa figura en el sistema tributario patrio, resalta a primera vista que, en nuestro país la misma está consagrada únicamente

para la República, los Estados y las personas jurídicas creadas por ambos, en aplicación de la teoría de los instrumentos federales, por cuanto es a través de éstos que esas entidades actúan para obtener los ingresos necesarios dirigidos a la satisfacción de las necesidades de la población y la consecución de sus fines.

Habiendo quedando claro lo que precede, y al ser ese el rumbo que ha tomado la jurisprudencia del Alto Tribunal del país, surge la imperiosa necesidad de reformar el contenido del artículo 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, debiendo incorporarse los avances suscitados en la materia, en el entendido de que no solamente la República y los Estados crean empresas sino que también pueden adquirirlas o participar en algunas ya constituidas con ocasión de fomentar el desarrollo de determinadas actividades o áreas, por lo que a los efectos de incentivar ese progreso de algunas sociedades mercantiles que permitan generar riquezas para el Estado, que conlleven al mejoramiento de la calidad de vida de los venezolanos a través de la producción de bienes y prestación de servicios indispensables para la población, pudiese adoptarse la siguiente redacción:

“Artículo 180. (...)

Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de la República y los Estados, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos o en las que éstos participen de forma posterior a su creación, pero no a los concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados”. (Negritas añadidas).

Conclusiones.

Una vez finalizado el estudio de los puntos objeto de la presente disertación, se concluye lo siguiente:

1.- En el vigente Texto Constitucional de 1999, las potestades reguladoras conferidas a la República y a los Estados no implican afectación alguna del poder tributario que detentan los Municipios en el ejercicio de sus atribuciones, por lo que las actividades económicas desarrolladas en la jurisdicción del ente local de que se trate, serán gravables con los impuestos municipales correspondientes, salvo que resulten de un supuesto de excepción expresa.

2.- En nuestro sistema tributario existen situaciones excepcionales a la regla de generalidad o igualdad del tributo, constituidas principalmente en el sistema tributario venezolano por la exoneración, la exención, la no sujeción y la inmunidad tributaria, teniendo esta última como consecuencia la no generación del hecho imponible y, por consiguiente, la no producción del nacimiento de la obligación tributaria. Tal beneficio se encuentra establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, siendo su principal atributo la permanencia en el tiempo, es decir, que no se encuentra sujeto a plazos y tiene su fundamento en la política fiscal que realiza el Estado para la consecución de sus fines en el impulso de la economía y, por ende, en la satisfacción de las necesidades públicas, que se extiende en Venezuela solamente a la República y a los Estados, así como a las personas jurídicas creadas por ellos.

3.- Para que exista inmunidad tributaria debe considerarse tanto la naturaleza del ente político territorial (en razón de la titularidad de las acciones) como la actividad realizada por éste (la cual por el hecho de estar reservada al Estado no conlleva necesariamente a la aplicación del beneficio fiscal en cuestión). En ese sentido, vale agregar que cuando la República, los Estados y/o las personas jurídicas estatales creadas por ellos decidan realizar -de forma originaria o sobrevenida- una inversión patrimonial para explotar una determinada actividad económica de carácter industrial, comercial, de servicios, o de índole similar en jurisdicción del Municipio de que se trate, debe entenderse que la misma no estará sujeta al pago de los tributos locales, pues en esos casos operará de pleno derecho la figura jurídica bajo análisis.

4.- A fin de gozar de la inmunidad consagrada en el artículo 180 del Texto Fundamental, debe tomarse en cuenta no sólo la simple creación *per se* de una entidad, sino la titularidad que sobre ésta posean la República y/o los Estados en un período de tiempo determinado, que puede ser originaria o sobrevenida, como ocurrió, por ejemplo en el citado caso de la sociedad mercantil Compañía Anónima Nacional Teléfonos de Venezuela (CANTV), y que no impide el goce de tal beneficio fiscal.

5.- Se propone la reforma del artículo 180 del vigente Texto Constitucional, con el propósito de establecer que la inmunidad fiscal es extensible a las personas jurídicas creadas por la República o por los

Estados, o en las que éstos participen de forma posterior a su creación, pero no a los concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados, tomando en cuenta que las empresas del estatales se erigen como instrumentos por medio de los cuales actúan los precitados entes político-territoriales para la consecución de sus fines.

Bibliografía.

- ARAUJO MEDINA, Federico y PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo. *Análisis Constitucional del Poder Tributario en Materia de Hidrocarburos*. Torres Plaz y Araujo. Caracas, 1995. Pp. 59.
- BELISARIO RINCÓN, José Rafael. *La potestad tributaria de los Municipios y las potestades regulatorias del Poder Nacional en las Constituciones Nacionales de 1961 y 1999*. Un estudio jurisprudencial y doctrinal. V Jornadas venezolanas de derecho tributario: aspectos tributarios en la Constitución de 1999. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2000.
- BELISARIO RINCÓN, José Rafael. *Los Principios Constitucionales que sirven de base al Sistema Tributario Venezolano*. Manual Venezolano de Derecho Tributario. Tomo I. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2013.
- FRAGA PITALUGA, Luis y otros. *El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal*. Fraga, Sánchez y Asociados. Caracas, 2005.
- FRAGA PITALUGA, Luis. *Principios Constitucionales de la Tributación*. Jurisprudencia. Fraga, Sánchez y Asociados. Caracas, 2006.
- FRAGA PITALUGA, Luis. *Principios Constitucionales de la Tributación*. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2012.
- GIULIANNI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero Volumen I*. 5ta Edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1993.
- JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario (1º Edición)*. Ediciones Nuevo Mundo Siglo XXI. Caracas, enero 2007.
- KORODY, Juan. *Impuesto sobre Actividades Económicas*. Manual Venezolano de Derecho Tributario. Tomo II. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2013.
- Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Tomos I y II. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2013.
- MIZRACHI, Ezra. *La Patente de Industria y Comercio*. FUNEDA. Caracas, 1998. Pp. 200.

- MIZRACHI, Ezra. **Notas sobre el Origen y la Naturaleza de la Patente de Industria y Comercio. Temas de Tributación Municipal.** Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2005. Pp. 231.
- RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro y otros. **Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución.** Torres, Plaz & Araujo. Caracas, 2000.
- ROMERO MUCI, Humberto. **La Distribución del Poder Tributario en la Nueva Constitución.** La Tributación en la Constitución de 1999. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas, 2001.
- RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco. **Desgravación Tributaria. Revista de Actualidad Empresarial Nro. 168.** Primera Quincena de Octubre de 2008. Perú.
- QUERALT, Juan Martín y otros. **Curso de Derecho Financiero y Tributario.** 21ª Edición. Edit. Tecnos. Madrid, España.
- VILLEGAS, Héctor. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** 8va Edición. Editorial Astrea, Ciudad de Buenos Aires, Argentina.

Los Ilícitos Penales Tributarios

Doctor José Evariste Cedeño (Venezuela)
Jefe de la División de Asuntos Penales del Servicio Nacional Integrado
de Administración Aduanera y Tributaria- SENIAT.

Saludos

La ponencia está referida principalmente a los aspectos relevantes de los ilícitos tributarios, pero muy específicamente en lo relacionado al ilícito tributario penal de defraudación tributaria, eso no es algo novedoso, no es menos cierto que necesita en los actuales momentos un análisis, un estudio más profundo, porque vemos cada día lo que es la defraudación tributaria, pero desconocemos aunque seamos abogados de habernos preparado en alguna materia en específica, desconocemos qué es un ilícito tributario, como se constituye, cuál es la prueba, cuál es el procedimiento que se sigue en cuanto a la materia especializada, vamos analizar los aspectos desde que se inicia el procedimiento penal de defraudación tributaria, vamos analizar los aspectos digamos sustantivos lo que es el tipo penal, como está configurado el ilícito de defraudación tributaria, cuáles son los indicios para poder identificarse que estamos en presencia de ese ilícito y desde el punto de vista procesal, desde el punto de vista adjetivo vamos analizar ¿cuáles son las dificultades?, ¿cuáles son las limitaciones que actualmente tenemos para poder llevar a cabo un castigo ejemplar a los que de una u otra forma evada lo que es el agravio del Estado, es decir, la declaración de los impuestos y una serie de requisitos que exige nuestra norma penal sustantiva.

Así doy inicio, comenzamos hacer un breve análisis en lo que se refiere a los ilícitos tributarios en general, obviamente tenemos que verlo desde el punto de vista de los enfoques: administrativo, tributario y penal.

El artículo 81 del COT que establece la definición del concepto del ilícito tributario ese es el concepto básico que vamos a manejar en este foro, obviamente tenemos y lo clasifica en tres (3) puntos:

1. Ilícitos formales.
2. Ilícitos materiales.
3. Ilícitos penales.

En el caso que nos ocupa, vamos a ubicarnos solamente en los ilícitos penales tributarios (por razones de tiempo).

Así dice el artículo 118 del Código Orgánico Tributario, y establece como concepto de ilícitos penales toda violación dolosa de una obligación, de un deber, o de una prohibición tributaria, sancionada con pena corporal, es decir, que existe una reflexión privativa de libertad en el caso que estemos en presencia de ese tipo penal.

Obviamente el ilícito penal es distinto al proceso penal ordinario, pero tiene que estar en lo que se refiere al tipo penal en específico estar circunscrito en solo, única y exclusivamente en lo que se refiere a la lesión cuando se afecta ya sea por acción u omisión a una obligación tributaria o una potestad tributaria del Estado venezolano.

Bien, hablamos ahora de las facultades, atribuciones y funciones generales de la Administración Tributaria, es necesario mencionar lo que se establece allí en el artículo 285 Constitucional, en cuanto a la acción penal se refiere, estamos hablando de que dicho artículo constitucional le da el ejercicio de la acción penal de forma exclusiva al Ministerio Público como titular de la acción penal, que es la persona que lleva el monopolio de la investigación en nuestro país, es el único desde el punto de vista constitucional, así establece y cito textualmente en su ordinal cuarto.

Sin embargo, dentro de las facultades que actualmente tiene la Administración Aduanera y Tributaria específicamente en el Código Orgánico Tributario establece en el artículo 131.

Y en especial quiero que analicemos un poquito esto porque estamos hablando de que en la lámina anterior de que es el Ministerio Público quien tiene el ejercicio de la acción penal, sin embargo en una reforma que hubo en el año 2014 que se reformó y modificó el Código Orgánico Tributario se le dio al SENIAT por vía de Ley Orgánica que el ejercicio de la acción penal también en nombre del Estado y así lo estableció en el artículo 131 ordinal 22 del Código Orgánico Tributario que establece...

Quiero hacer énfasis en que desde el punto de vista constitucional y de la pirámide de Kelsen, obviamente la Constitución que está por encima de cualquier otra norma, inclusive de una norma como esta, inclusive del Código Orgánico Tributario, de allí de que no hay duda de que aun cuando el legislador en este caso por vía de Decreto Ley quiso hacer una modificación le dio la atribución del ejercicio de la acción penal en nombre del Estado pero “solo” en cuanto a los ilícitos penales tributarios y se la dio al SENIAT, a nosotros con conversaciones que hemos tenido con el Ministerio Público respetamos la norma constitucional, pero sin embargo es un intento que se le pretendió dar o se le dio al SENIAT a los fines que sea el titular de la acción penal y que no sea el Ministerio Público, obviamente se necesita una reforma más amplia que incluya desde el punto de vista constitucional el ejercicio de la acción penal al SENIAT para poder ejercer la acción penal.

¿Cuáles son esos ilícitos penales tributarios?

Son cinco (5) para que estemos al tanto y conozcan un poco la Ley Penal sustantiva que establece el Código Orgánico Tributario,

1. Defraudación Tributaria.
2. Falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción.
3. La insolvencia fraudulenta con fines tributarios.
4. La implicación pública e incumplimiento de la normativa tributaria, y por último
5. La divulgación y uso de información confidencial.

Sin embargo, a los efectos del foro vamos hablar solamente de lo referido a la Defraudación Tributaria, es un punto que vamos analizar en este momento y así entramos directamente de conformidad con el artículo 119 del Código Orgánico Tributario, que establece el concepto de que es la defraudación tributaria.

En este caso estamos hablando solo de lo que es el tipo penal, aquí está establecido que el que mediante simulación, ocultación, engaño, o cualquier otra maniobra fraudulenta produzca una disminución del tributo a pagar.

Ahora bien, ¿cuáles son esos indicios de defraudación tributaria que constituyen el tipo penal? a tenor de lo que establece el artículo 120 del Código Orgánico Tributario, hablamos en primer lugar de declarar cifras, deducciones, o datos falsos u omitir deliberadamente hechos o circunstancias que incidan en la determinación tributaria, no emitir facturas u otros documentos, emitir o aceptar facturas, cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real, ocultar mercancías o efectos gravados con productores de rentas, utilizar dos o más números de inscripción del RIF una empresa “X” tengas dos (2) RIF bajo una misma denominación, llevar dos (2) o más juegos de libros para una misma contabilidad, esto se llama normalmente la “doble contabilidad”, remover el dispositivo de seguridad de la máquina fiscal sin la autorización previa del SENIAT, presentar declaraciones que contengan datos distintos a los reflejados en los libros o registros especiales, no llevar o no exhibir libros, documentos o antecedentes contables, en los casos en que se los exija la normativa aplicada, aportar informaciones falsas sobre la actividad o negocio, omitir la presentación (esto es algo muy importante) de declaraciones exigidas por la norma tributaria, simple y llanamente por la omisión estamos hablando de un ilícito tributario penal de defraudación, ejercer actividades industriales o comerciales sin la obtención de las autorizaciones correspondientes, utilizar mercancías, productos o bienes objeto de incentivos fiscales para fines distintos a lo que corresponda y por último establece utilizar indebidamente los sellos, los timbres, los precintos y demás medios de control, así como destruirlos o alterarlos.

Ya hecha esa pequeña introducción lo que es el tipo penal, la pena aplicable y los indicios que constituyen el tipo penal de defraudación tributaria, vamos a entrar a algo muy importante, algo muy novedoso que generalmente no lo conoce el órgano jurisdiccional y a veces y en muchos casos ni siquiera el titular de la acción penal porque como lo vamos a ver más adelante y lo voy a explicar de forma breve y lo podría adelantar un poco el Ministerio Público actualmente cuenta con una sola fiscalía en materia especializada en el área tributaria que es la 84 Nacional.

En el delito de defraudación tributaria es la resolución culminatoria de sumario administrativo que constituye en esencia la prueba fundamental en el ilícito de defraudación tributaria, es allí donde se concentra

de forma resumida toda la actividad probatoria contra el infractor en este caso el contribuyente, resume de forma expedita lo que es el inicio, lo que es el final de la fase administrativa, donde se incluye el acta de reparo y la sanción económica que se le aplica al contribuyente, porque esto es algo importantísimo, tiene que existir una sanción de tipo económico, si no se hace eso, si no se le impone al contribuyente infractor mediante ese procedimiento previo una sanción de tipo pecuniaria mal podríamos llamar una defraudación tributaria, porque es algo que se asemeja mucho este delito al proceso penal ordinario muy específicamente en el delito de estafa, donde tiene que haber una estafa, es decir, si tu me estafaste tiene que existir un monto, cuál es ese monto con el cual me estafaste, así existe haciendo la comparación en el ilícito de defraudación tributaria, tiene que existir ese monto, porque más adelante veremos que el contribuyente puede cancelar el monto y si no lo cancela, si no lo establece obviamente pierde el monto, en el ejemplo de la estafa, aja me estafaste pero te voy a llevar a tribunales ajá pero dónde está el monto con el que te estafé ¿dónde está el monto?, entonces alrededor de esa exigencia económica y definitiva la sanción pecuniaria es imprescindible y es fundamental a la luz de lo que establece el artículo 118 del Código Orgánico Tributario.

Ahora bien no solamente estamos hablando de la prueba fundamental que ya lo dije que es la resolución culminatoria de sumario administrativo y para que me entiendan un poco es un procedimiento administrativo que lleva el SENIAT que se inicia con un acta de fiscalización y determinación tributaria, comienza allí y culmina con una sentencia administrativa, esa sentencia dura mucho tiempo, así lo establece la Ley y estamos hablando aproximadamente de un (1) año que dura un procedimiento de una resolución culminatoria de sumario administrativo.

Entonces, aunado a esa resolución tenemos que es necesario que el Ministerio Público a esa investigación del ilícito de defraudación tributaria analice e incorpore la modalidad en que se cometió ese ilícito de defraudación tributaria y allí estamos hablando de cuál fue la intención que tuvo ese contribuyente de cometer ese ilícito de defraudación tributaria estamos hablando del dolo, de esa intención de engañar a esa Administración Tributaria de no ser así, estaríamos en presencia de un

ilícito material, como lo dije inicialmente acuérdense que hablamos de los ilícitos formales, de los ilícitos materiales y los ilícitos penales. Entonces estaríamos hablando de un ilícito material que a tenor de lo establecido en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario implica solamente una multa, ojo la intención hay que tomarla muy en cuenta porque acuérdense que estamos en presencia de una forma de autoliquidación del tributo, a todos los venezolanos se le da una clave de acceso, para que tenga acceso al servicio de internet y haga su declaración del impuesto sobre la renta, eres tú el responsable de esa clave, no el contador, no otra persona de confianza que yo le suministre la clave y que haga cualquier cosa allí que me involucre personalmente en deficiencia de un pago del tributo.

De allí que es importante y lo traigo a colación porque no te va a decir: yo no tuve la intención de cometer ese ilícito tributario, pero tu eres responsable porque tienes una clave, por lo tanto, la responsabilidad penal esta atribuida a ese contribuyente.

Otra aspecto importante que debemos tomar en cuenta es que el Ministerio Público como Director de la investigación una vez obtenida la resolución culminatoria de sumario administrativo debe incorporar junto con el escrito acusatorio todas las pruebas complementarias de esa resolución culminatoria de sumario administrativo, estamos hablando de los informes que emite el SENIAT, las declaraciones de impuesto sobre la renta, del IVA, los informes técnicos, experticias contables y todo lo que se desee el Ministerio Público incorporar al proceso penal, pero ya eso es algo desde el punto de vista complementario, no es la prueba principal y sucede mucho que generalmente se toman en cuenta estos informes y simplemente porque no se tiene la declaración, o el contribuyente no declaró y se ejerce la acción penal, y cuando vamos a la audiencia preliminar no tenemos un monto, un *quantum*, y por supuesto el órgano jurisdiccional en este caso se ve obligado a dictar el sobreseimiento de la causa contra ese contribuyente si no existe un *quantum*.

De tal forma que, como ya lo dije es la resolución culminatoria de sumario administrativo la prueba fundamental pero debe ir acompañada de los complementos de la investigación, de la intención y del dolo que tuvo el contribuyente de cometer ese hecho penal.

Bien, ya analizado y tener claro en lo que es el tipo penal, los indicios de defraudación, la sanción pecuniaria y sanción penal que establece la norma, ¿Cuál es el problema que tenemos actualmente para poder sancionar a ese contribuyente por un ilícito de defraudación tributaria? Y lo digo con mucha responsabilidad a motus propio y de ahí la importancia de este foro de que de una u otra forma se llame la atención de los legisladores principalmente lo que es la Asamblea Nacional Constituyente si está aquí presente y que con mesa de trabajo podamos coordinar el Ministerio Público, el TSJ, el SENIAT se llegue a la conclusión por qué de un protocolo que sirva para poder ejercer la acción.

El artículo 202 del Código Orgánico Tributario en su párrafo primero dice:

La Administración Tributaria dispondrá de un plazo máximo de un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, a fin de dictar la Resolución Culminatoria del Sumario.

Si la Administración Tributaria no notifica válidamente la resolución dentro del lapso previsto para decidir, quedará concluido el sumario y el acta invalidada y sin efecto legal alguno.

Los elementos probatorios acumulados en el sumario así concluido podrán ser apreciados en otro sumario, siempre que se haga constar en el acta que inicia el nuevo sumario y sin perjuicio del derecho del interesado o interesada a oponer la prescripción y demás excepciones que considere procedentes.

Parágrafo Primero. En los casos en que existieran elementos que presupongan la comisión de algún ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de libertad, la Administración Tributaria, una vez verificada la notificación de la Resolución Culminatoria del Sumario, enviará copia certificada del expediente al Ministerio Público, y se iniciará el respectivo juicio penal conforme a lo dispuesto en la ley procesal penal.

Parágrafo Segundo. El incumplimiento del lapso previsto en este artículo dará lugar a la imposición de las sanciones administrativas, disciplinarias y penales respectivas.

Parágrafo Tercero. El plazo al que se refiere al encabezamiento de este artículo será de dos (2) años en los casos de fiscalizaciones en materia de precios de transferencia.

O sea estamos hablando de una problemática que si bien es cierto está en la Ley y nosotros no la podemos cambiar, el SENIAT no puede, no podemos modificarla, porque tenemos que aplicarla tal cual como está, se tiene que hasta que abramos un procedimiento de fiscalización y determinación, obtener un acta de reparo, obtener una resolución culminatoria de sumario administrativo, estamos hablando de un año y después de ese año aun cuando tengamos el ilícito aunque hayamos conseguido a esa persona con todos los indicios de defraudación tributaria, no puede ser castigado, si no que transcurrido un año se tiene que remitir las actuaciones en caso de existir indicios de promoción al Ministerio Público para que lo castigue, de verdad que eso es algo que debe ser revisado de manera urgente.

Otro de los problemas que tenemos actualmente es que en los casos de los ilícitos tributarios que nos establece la norma. Ya hemos hablado de cinco, a lo que destacamos tres de ellos, la defraudación, la falta de enteramiento y la insolvencia fraudulenta. En estas tres faltas el contribuyente puede, una vez que tengamos la resolución culminatoria de sumario, que nos duró un año y de notificar al contribuyente, 25 días para aceptar el reparo, es decir, cancelar el monto de la obligación tributaria y no ha pasado absolutamente nada, porque obviamente nosotros como interesados, agente recaudador nos beneficia porque obtenemos el tributo y obtenemos el ingreso para la administración, porque déjeme recordarles que el SENIAT tiene el 97% de recaudación de todo el presupuesto Nacional, entonces eso incidiría en forma positiva, pero la responsabilidad penal como queda? Esto es lo que se asemeja en materia penal ordinaria a un acuerdo reparatorio y discúlpeme la comparación, pero es algo muy parecido, entonces eso es algo que actualmente es un problema que tenemos.

Otra incomodidad desde el punto de vista penal sustantivo que está en el Código y lo tiene establecido la norma penal sustantiva, y adjetiva, es que en la actualidad no existe jurisdicción penal aduanera y tributaria de allí que el Estado venezolano está en deuda con la creación de la jurisdicción penal que exigía en el artículo 342 del Código Orgánico

Tributario porque tenemos la jurisdicción penal especial en materia de drogas, tenemos la jurisdicción especial en LOPNA, tenemos la jurisdicción especial en materia de violencia contra la familia, pero en materia aduanera no la tenemos, y es una exigencia que necesaria yo diría que urgente incorporarla porque de esta forma incidiría de una forma positiva en la recaudación de los impuestos.

El Ministerio Público como lo dije anteriormente solo cuenta con una sola fiscalía a nivel Nacional, y está centralizada en la ciudad de Caracas y solamente conoce los casos que prácticamente están dentro de su jurisdicción que es el Área Metropolitana de Caracas, pero en Guasdalito Edo. Apure en todos los estados no existe una fiscalía especializada en esa materia que debería el Ministerio Público activarse en cuanto a la creación de esas fiscalías con esas competencias, de tal forma que una vez que yo identifiqué lo que es el tipo penal, la pena, los indicios, la problemática que estamos presentando podemos concluir de que actualmente está como tal el procedimiento sancionatorio de ilícito de defraudación tributaria que es prácticamente imposible practicar una detención flagrante de un contribuyente sea persona natural o sea persona jurídica y presentarlo en tribunales penales, simple y llanamente no podemos hacerlo, ni siquiera la fiscalía como titular de la acción penal lo puede hacer, porque si ya les he explicado que tenemos un lapso de aproximadamente de un (1) año luego de una resolución culminatoria de sumario y allí es donde se inicia el proceso penal si tenemos los indicios de defraudación tributaria, mal podríamos practicar la detención de una persona aun cuando esté con las manos en la masa en delito flagrante y tenga todos los indicios, tenga doble contabilidad, tenga el RIF de una sola empresa y estoy exagerando pero puede suceder, la fiscalía no puede practicar la detención, digamos que puede pero no debería, porque al presentarlo ante el tribunal de control respectivo allí comenzarían los lapsos con una privativa de libertad que tendríamos 45 días para poder ejercer un acto conclusivo y pregunto: se podría ejercer dentro en un lapso de 45 días ya habiendo explicado que solamente se obtiene la prueba idónea y principal que dura un año? No podríamos.

De tal forma que ese es mi llamado de que actualmente todo desde el punto de vista penal tiene que llevarse bajo la vía del procedimiento ordinario a los efectos del castigo del ilícito de defraudación tributaria esto influye e incide de forma negativa en la recaudación tributaria,

si bien es cierto q tenemos excelente recaudacion de los impuesto y en el año 2014 se revisó la reforma del Código Orgánico Tributario y se nos dio la competencia en materia de cobro ejecutivo, de medidas cautelares y la suspensión de los efectos que es algo novedoso para los efectos del SENIAT y que ha incidido de forma positiva en la recaudación, si llegase a modificarse esa ley en cuanto a la materia penal se refiere, pero en la materia penal si la recaudación está en Bs. 100, yo pienso que en materia y volviendo a una reforma penal y que establezca procedimientos expeditos, rápidos y que de manera procedimental se pueda presentar una persona ante un tribunal de control la incidencia positiva y superaría los límites de la recaudación tributaria, ese es el propósito que planteo los efectos de que se estudie y analice por ante las autoridades competentes estudien esta modificación desde el punto de vista estrictamente penal eso podría ser digo yo de forma un poco acelerada no solamente con el acta de reparo pero podría existir otros procedimientos que quedaran a cargo de los legisladores.

En tal sentido se hace necesaria y urgente una reforma del Código Orgánico Tributario en lo que compete única y exclusivamente a la parte penal, porque como lo dije anteriormente incidiría de forma positiva y significativa en la recaudación, ojo con una condición propia, una jurisdicción especializada donde los jueces de control sean jueces competentes en materia aduanera y tributaria.

De tal forma que debemos coordinar los esfuerzos entre los entes con competencia tributaria, en este caso el Ministerio Público, el SENIAT y el Tribunal Supremo de Justicia, con fines de concretar un protocolo de investigación y legislación tributaria que a la luz de la Constitución y del Código Orgánico Tributario permita no solo acelerar las investigaciones y juicios, garantizar el debido proceso y el derecho a la defensa, sino que constituya la rápida detención de las relaciones fiscales y por supuesto un castigo mediante una sentencia definitiva, ese protocolo inclusive debe de contar con un diseño automatizado para ser administrado de forma simultánea por los tres entes vertebrales de la Administración de justicia tributaria.

Se hace necesario y urgente la creación por parte del Ministerio Público de fiscalías especializadas en materia aduanera y tributaria.

Concluyo mi exposición con un pensamiento de nuestro máximo líder Hugo Chávez Frías, quien en el Palacio Federal Legislativo el 25 de abril del año 2001, estableció dentro de su inquietud, estamos hablando que eso fue en el año 2001 en plena vigencia en la actualidad, cito textualmente:

“Un Código Orgánico Tributario donde se establezca con claridad meridiana que aquel que deje de pagar un centavo de sus impuestos, que aquel que se preste para defraudar a la Nación debe ir a prisión, y debe aplicársele una pena muy fuerte, porque es un delito social, económico, y tiene que quedar establecido en los Códigos y las leyes revolucionarias”

***Hugo Chávez Frías.
Palacio Federal Legislativo, 25 de abril de 2001.***

La ley Disciplinar Militar y la Actividad Recursiva Castrense

Pedro José Milano Rincones
Juez Militar

En materia militar, existen recursos como los hay en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

La materia militar se regía por el Reglamento Disciplinario Núm. 6, el cual nunca fue publicado en Gaceta Oficial, lo cual generó mucha controversia pues fue un reglamento elaborado en un período de dictadura, e inspirado en la realidad de ese momento.

Ese reglamento fue derogado por la Ley de Disciplina Militar, la cual trajo muchos conceptos innovadores a los fines de tratar de adecuar, la realidad disciplinaria militar a lo que son los nuevos paradigmas y lo que los legisladores de avanzada han tratado de establecer y adecuarla más al contenido normativo de nuestra Carta Magna.

El marco legal que rige actualmente está conformado por:

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela
- Ley Orgánica de la Fuerza Armada Venezolana, la cual establece la estructura normativa y organizativa de la Fuerza Armada Nacional
- Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, que de forma supletoria tiene incidencia en materia disciplinaria
- Ley de Disciplina Militar
- Reglamento del Sistema de Evaluación Integral para el Personal de la Fuerza Armada Nacional Bolivariana, el cual ha sufrido varias modificaciones y se toma de manera referencial.

- Reglamento de Los Consejos de Investigación para el personal de Oficiales de la Fuerza Armada Nacional Bolivariana.
- Reglamento del Consejo Disciplinario.

En el caso de los Oficiales de denomina Consejo de Investigación, en el caso de la Tropa Profesional se habla de Consejo Disciplinario.

La Directiva del Ministerio del Poder Popular para la Defensa, que regula la sustanciación de los procedimientos.

En materia militar se pueden hacer procedimientos de dos (2) tipos, dependiendo de la falta.

Concepto de disciplina militar, la disciplina se puede entender como la técnica de poder que encierra la vigilancia perpetua y constante de los individuos. En el medio castrense se habla con mucho alarde de la supervisión, motivado a la estructura piramidal en la que prevalece el sentido dogmatico de la orden, la cual se cumple, ello en función de que en conflictos bélicos eso obediencia es un valor, un principio que los militares mantiene muy arraigado, en virtud del cumplimiento exacto del deber a través de la obediencia.

La disciplina supone un registro continuo, anotaciones sobre el individuo y la transferencia de información en escala ascendente.

En este caso esa disciplina es evaluada en forma constante a través de los comandantes de unidades, ya que tenemos grandes comandantes, comandantes medios y comandantes para las escalas inferiores. Dependiendo de la magnitud de la unidad militar que se requiere.

En las grandes unidades tenemos Oficiales Generales, ellos evalúan en un sentido macro; en los niveles medios tenemos los Comandantes de Unidades Tácticas, que en este caso serían los batallones, en el caso de la Guardia Nacional, los destacamentos, también tenemos los comandantes de compañía y los comandantes de pelotón.

La diferencia es la magnitud en la cantidad de hombres, ya que ha medida que uno va ascendiendo en grado, va incrementándose la responsabilidad en personal, en material y en los recursos. Al aumentar el grado, aumenta la responsabilidad.

A lo largo del tiempo, la disciplina ha sido entendida como el proceso de transformación de un nuevo recluta, término de la jerga militar muy típico. El recluta es el bisoño, el que está ingresando, el que está comenzando, y es a quien se le da ese término de recluta.

En el período de formación, el militar va perfeccionando muchas artes. Va conociendo el *modus vivendi* militar y va entendiendo ciertas conductas que son típicas del mundo castrense. Período en el que se le inculcaban ciertos y determinados valores.

Fundamentos Generales

Cuando se hizo la disciplina militar, ella se hizo tratando de discriminar que es el militar, la Fuerza Armada es una institución profesional, formada por personal profesional, sin militancia política, que garantiza la independencia y soberanía, se asegura la integridad del espacio (aéreo, terrestre, fluvial, marítimo), mediante la defensa militar y se coopera en el mantenimiento en el orden interno, aparte de participar en el desarrollo nacional, y está al servicio exclusivo de la Nación.

Entre sus pilares fundamentales, está como lo dice el artículo 328 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la disciplina, la obediencia y la subordinación.

Dentro de los aspectos generales consagrados en la Constitución, la normativa que tiene que ver directamente con la disciplina militar, en el nuevo reglamento se estableció un respeto a ultranza el debido proceso, colocándose a la Constitución como norma suprema, razón por la que se habla de la supremacía constitucional.

En el artículo 25, referido a los actos de servicio, en el que se le inculca al militar que sus actos tienen que ser conforme a derecho y no contrarios a la Constitución, porque pudieren conllevar una responsabilidad penal, civil o administrativa.

El artículo 259, establece la nulidad por vía jurisdiccional. Los actos militares no son absolutos, pueden ser sujetos de nulidad bien sea por vía administrativa o por vía jurisdiccional. Esto no estaba en el reglamento anterior, se incorporó en el vigente, como procedimiento de impugnación.

El artículo 7 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, donde se hizo una revisión del concepto de acto administrativo para incluirlo en la ley militar.

Dentro del ámbito militar, un acto administrativo puede ser un ascenso, una baja o una reincorporación, el cual tiene que cumplir con los requisitos que establece la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

En cuanto a la motivación, se notó que teníamos una gran deficiencia en esa materia en el reglamento disciplinario Número 6, pues los actos se hacían de manera directa, sin fundamentar las razones por las cuales se arriba a la decisión tomada.

Por otra parte, cabe señalar que tenemos algo muy controversial, que es el límite a la discrecionalidad. En este caso el artículo 12 de la Ley Orgánica de Procedimientos administrativos es muy claro cuando establece que las decisiones tienen que ser proporcionales y adecuadas, a los fines de que sean eficaces.

Características fundamentales de esta Ley

- Respeto a la constitucionalidad.
- Evitar los excesos
- Respeto a la dignidad, derechos humanos y derechos fundamentales de sus integrantes.
- La disciplina como valor.
- Fortalecimiento del sentido de pertenencia a la Fuerza Armada y el hecho solemne de mandar y obedecer.
- En el ámbito castrense existe alguien quien manda y alguien quien obedece. Pero la norma también establece que esa obediencia no puede ser absoluta, y que la misma debe siempre darse en actos de servicio.
- La orden no puede ser arbitraria, fuera de orden o contraria a derecho.
- Fomenta la relación de la Fuerza Armada con la Constitución, basada en sus pilares fundamentales (subordinación, disciplina y obediencia)

- La potestad sancionatoria fue establecida de acuerdo al grado y no al cargo. Se entiende que el respeto militar es de acuerdo al grado, a la antigüedad, la cual prevalece como un pilar fundamental de toda institución piramidal.
- Adecua los hechos antijurídicos como faltas, y la realidad a la época actual.
- Se regula el sistema disciplinario. En el antiguo reglamento de castigo disciplinario, establecía sólo los supuestos de hecho administrativo que generaban falta, mas no establecía el quantum de pena, o el baremo que tenía el superior para una imponer una sanción, lo cual ocasionaba actos de abuso por desproporción. No había una uniformidad, cuando el superior generaba la orden y se realizaba el procedimiento administrativo, toda vez que no existía baremo.
- Establece el procedimiento novísimo por exoneración por responsabilidad penal y administrativa.
- Se establece también una potestad sancionatoria del oficial asimilado, dependiendo de la función que cumpla puede tener tal potestad para instruir procedimientos disciplinarios. Dependiendo de la función que cumpla puede tener funciones disciplinarias directas.
- También tenemos la potestad sancionatoria de acuerdo al mando. En el anterior instrumento normativo se especificaba que sólo el comandante podía sancionar, es decir, mando directo. En cambio en la nueva ley se establece que unas formas de aplicar la sanción.

Por ejemplo si hay un subalterno que está en comisión de servicio en el Ministerio de Finanzas, y estando allí comete un hecho, el supervisor que él tenga allí puede imponerle la sanción correspondiente previo procedimiento administrativo.
- Por último se cambio el concepto de encausado por el de infractor.
- Se cambió el concepto de arresto (típico militar) por el de la imposición de sanción. Se suprime la privación de libertad (denominado arresto en pieza), donde el arresto severo se cumplía en pieza, había una formalidad un poco vetusta, que consistía en que el militar de-

bía presentarse a las seis de la tarde con guantes y sable, lo cual ya no se aplica. En virtud de la actualización de los paradigmas.

- Se limita la discrecionalidad, al establecerse los requisitos de orden de medidas disciplinarias, por ejemplo, lo que llamamos arresto, es una medida disciplinaria, y el reglamento establece como se solicita la imposición de tal medida.
- También se establecen los quantum de pena de acuerdo con el grado y jerarquía, y se sustituye el término de boleta de sanción por el de medida disciplinaria.
- Se crearon 2 procedimientos: breve y ordinario.
- Hay faltas leves, medianas y graves, dependiendo de la magnitud de daño causado en materia administrativa, ese hecho administrativo, se evalúa, se analiza y el superior impone su sanción. El procedimiento breve está pautado para las faltas leves.
- El derecho de reclamo se suprime y se sustituye por el derecho de queja, que comporta un recurso muy *sue generis*, porque se interpone ante el propio agente que sancionó.

En la anterior ley, se encontraba un artículo (creo que el 182) que decía algo que en la nueva normativa fue suprimida, parafraseando más o menos decía que todo superior que reciba un reclamo debe mostrar cierta benevolencia, porque ello es natural en un hombre que puede influir en la vida y el honor de sus hombres. He allí lo sublime, todo superior debe reflexionar a la hora de sancionar. Esto no se incluyó en la ley pero está en el reglamento.

- Se establecen los días hábiles (que no estaba previsto en el anterior reglamento), aspecto que no estaba en el reglamento, y se suprime el término investigación administrativa, por el de procedimiento disciplinario.
- Esta la aplicabilidad del personal militar en situación de actividad, se incluye a la milicia, que puede ser sujeto de medidas disciplinarias cuando está movilizada. En la ley se incluyó a la milicia, dejando esta de estar vacante.
- Aparece la figura del eximente de responsabilidad, referido al caso fortuito o fuerza mayor, etc.

- Se mantiene la prescripción de los noventa (90) días, y se establece la prescripción disciplinaria por veinte (20) días, ello porque habían actos administrativos sancionatorios de tres (3) y hasta cuatro (4) meses, los cuales se instruían y procesaban, por lo que la ley trató de hacerlos más breves a los fines de que el superior tenga un lapso preclusivo para ejercer la acción disciplinaria.

En cuanto al procedimiento disciplinario breve, se establece el procedimiento: se introduce, hay una articulación probatoria, en cuyo lapso se hacen entrevistas, se llaman testigos, se evacúan pruebas, se pueden hacer algún tipo de actividad probatoria por parte del instructor.

Lo particular es que estos procedimientos se pueden hacer de dos (2) formas, en uno a través de la propia unidad, el mismo comandante de la unidad lo puede hacer, o a través de las inspectorías generales de los componentes, que tienen la función de establecer responsabilidades administrativas. Es decir, cuando el comandante del componente, dependiendo de la falta que se cometa, la cuantía del daño causado comisiona a un personal para que se traslade al sitio a realizar la investigación, como podemos ver hay un lapso probatorio y hay un lapso de decisión.

También tenemos el novísimo procedimiento de aceptación de hechos, motivado a que al subalterno se le hacía el procedimiento, y no existía forma de que este reconociera que si había cometido la falta, que pudiera manifestar que en efecto cometió la falta y que asumía su responsabilidad, estableciéndose un procedimiento muy parecido al pautado en el procedimiento penal para la admisión de hechos, pudiéndose rebajar la sanción por la falta cometida, al igual que la rebaja de pena en materia penal.

Aparte establece los factores atenuantes, agravantes y eximentes.

Asimismo, se tiene el procedimiento ordinario para faltas graves, el cual es un poco más largo porque hay que evacuar experticias, hay que llamar a expertos, hay que hacer análisis contables, etc., y se establece una fase preparatoria y una fase de investigación, con sus prórrogas.

En la fase preparatoria, se conforma el expediente, se nombran a los funcionarios actuantes, en este caso, se designa un instructor del informe y un secretario que es el que maneja las actas, el que toma las

declaraciones, el que folia, el que compila y conforma el expediente. Y dependiendo de si surgen elementos de convicción, se puede pasar a otra fase de investigación, se notifica y se cumple con el procedimiento.

En la fase de investigación, se culmina la fase preparatoria, se continúa con la evacuación de testigos, a los fines de llegar a la notificación donde se hace un informe de cierre, que es el informe final en el que se exponen los hechos, análisis, conclusiones y recomendaciones, siendo estas últimas la imposición de sanción disciplinaria o la exención de responsabilidad.

Para los oficiales se conforma el consejo de investigación, que no es más que una especie de juicio de reprochabilidad administrativo, el cual se hace en el Ministerio de la Defensa, al que se convoca al oficial, que debe presentarse en uniforme de gala, al que se le hacen señalamientos directos acerca de su conducta, es un acto solemne, e inmediatamente se delibera y se toma la decisión correspondiente. Este procedimiento es aplicable desde oficiales generales hasta el grado de teniente.

El consejo disciplinario para tropa (sargento, sargento supervisor y sargento segundo), no se lleva a cabo el mismo procedimiento, solo que no en el Ministerio de la Defensa, sino en el caso de las grandes unidades, se pueden hacer en las brigadas, o por ejemplo en el caso de la Guardia Nacional, se ejecutan en los comandos de zona.

Esta particularidad se da, porque para realizar el procedimiento se necesita la venia de la Inspectoría General del componente, porque en el caso de la Guardia Nacional se emite un registro anecdótico negativo, y ello le fija el número de expediente y le hacen el seguimiento.

Asimismo se incluyó la Junta Técnica, figura novísima conformada por un equipo multidisciplinario (médicos, psicólogos, etc.), que se encarga de analizar las diferentes situaciones en que se haya envuelto un profesional militar, en caso de reposos, incomparecencias, hechos graves (corrupción), hechos írritos recurrentes, etc. Su opinión es vinculante a la hora de tomar la decisión correspondiente, cuyo objetivo es determinar la idoneidad, teniendo la facultad de solicitar la baja de la institución militar o su destitución.

Conformación de las faltas según la situación del funcionario.

Este tipo de procedimiento solo lo hace el oficial efectivo, porque es quien tiene el mando directo.

Se contemplaron circunstancias atenuantes, agravantes.

Dentro de las medidas disciplinarias, tenemos:

Amonestación (faltas leves), sanción simple (quantum de pena mayor, dependiendo del grado es el demérito, a mayor grado mayor demérito).

El Comandante en Jefe tiene potestad sancionatoria, por ende, puede imponer sanciones.

Se establece en la nueva normativa la sede de los Consejos de Investigación.

El Consejo Disciplinario es un cuerpo colegiado, conformado por los comandantes generales y los comandantes directos (comandante de pelotón, comandante de compañía, etc.), siendo vinculante la opinión de los comandantes directos.

El procedimiento se puede incoar a través de oficio o a instancia de parte, pudiendo suspenderse las sanciones, dependiendo de cuál sea la decisión.

¿Cuándo se puede recurrir?

- Cuando se han cometido hechos por maltrato, de obra, si el militar se siente ofendido, puede ejercer su recurso correspondiente.
- Cuando se le haya arrebatado atribuciones, cuando haya sido desautorizado, se haya cometido por abuso de autoridad, o se hayan efectuado descuentos no justificados.
- El derecho de queja, que es un recurso personal que se ejerce ante quien sancionó, por escrito, formal, en términos sucintos y respetuosos. Es obligación del superior atenderlo.
- Tenemos igualmente el recurso que se ejerce ante los actos inmerecidos, cuando el acto no cumple con los requisitos correspondientes, cuando no hay respuesta oportuna opera el silencio administrativo. No se puede ejercer el recurso de forma coetá-

nea o concomitante, se ejercer por una sola vez y se debe decidir en un plazo no mayor de noventa (90) días.

- Tenemos igualmente el recurso de reconsideración, que lo puede ejercer el sancionado ante el silencio administrativo sobre el derecho de queja ejercitado, ante el comandante superior de aquel que lo sancionó, con las mismas formalidades ut supra señaladas, a los fines de que éste ultimo decisión analice reflexivamente las causales por las cuales u inmediato inferior sancionó al impugnante. Este recurso debe decidirse en un lapso no mayor a quince (15) días.

El recurso jerárquico se ejerce conforme a lo establecido en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, ante el Ministro de la Defensa, quien puede revisar el acto administrativo en virtud de su cargo, y puede incidir directamente en el procedimiento administrativo. Se ejerce en un plazo no mayor a quince (15) días.

El recurso de revisión, a tenor de lo establecido en la referida ley general de procedimiento administrativo, independientemente del lapso, se puede revisar los actos administrativos.

Una vez agotada la vía administrativa, se abre la vía en la jurisdicción contencioso administrativa.

Dentro de las disposiciones derogatorias, tenemos que se deroga el Reglamento de Castigo Disciplinario Núm. 6, el Reglamento del Consejo de Investigación y demás normativas que allí se señalan.

En la ley también se estableció el lapso de un (1) año para adecuar el andamiaje jurídico de los componentes.

La potestad sancionatoria del Comandante en Jefe sobre los oficiales, implica la amonestación (baremo de cuantos días); en oficiales generales y almirantes, coroneles, capitanes de navío, deméritos para oficiales superiores. Recuérdese que a mayor antigüedad, mas punitivo el demérito.

Los deméritos de la tropa profesional, donde se establece cuánto va a ser el baremo de aplicación, confrontándose con el listado de ascensos.

