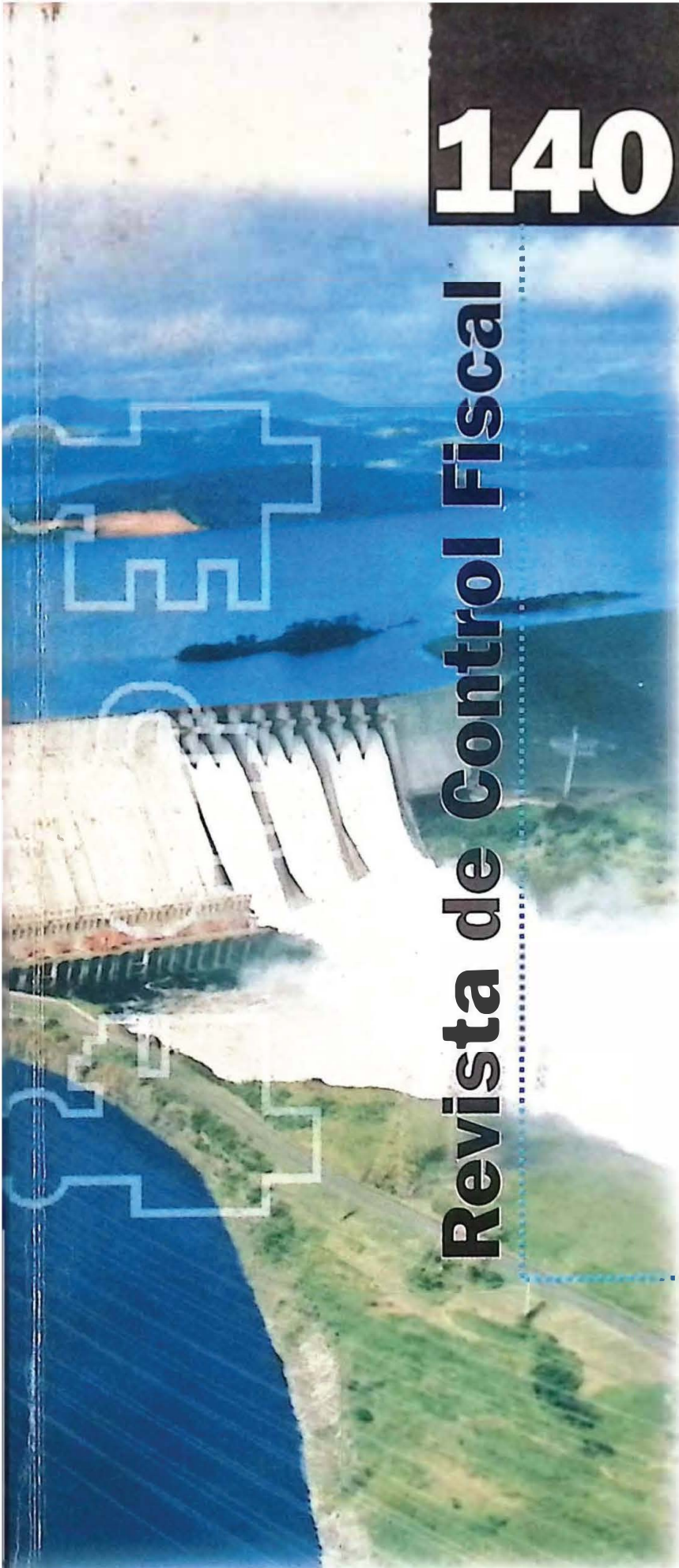


140

CONTRALORIA
GENERAL
DE LA REPUBLICA
A Democracia con la Convicción

Revista de Control Fiscal



.....
Eduardo Roche Lander

Contralor General de la República

Nelson Mogna Lárez

Sub Contralor

Armando Guédez Alejo

Director General Técnico

María Elena Mendoza de Planchart (E)

Director General de los Servicios Jurídicos

Alberto Silva Aristeguieta

Director General de Control
de la Administración Central y Descentralizada

Argelia Saúd de Guerra

Directora General de Control de Entidades Autónomas

Luis Mirabal Carrera

Director General de Desarrollo Interno

Filippo Vagnoni Piccioni

Delegado Especial
en la Delegación Especial en Nueva York

Joaquín Marta Sosa

Delegado Especial en el Despacho del Contralor

Rosalía Amat Sánchez

Delegado Especial en el Despacho del Contralor

María Valery Malaret

Directora de Coordinación de Secretaría
del Despacho del Contralor



REVISTA DE CONTROL FISCAL es una publicación
de la **Contraloría General de la República de Venezuela**,
Dirección de Información Técnica y Cooperación Internacional,
piso 18, edificio Contraloría General de la República,
Avenida Andrés Bello, sector Guaicaipuro,
Caracas 1050-Venezuela.
Teléfonos: 508-3402 y 508-3656 Fax: 571-8402
e mail: crojas@cgr.gob.ve
Depósito Legal pp 197502DF394
ISSN 1315-5970



Revista de **CONTROL FISCAL**

Organo de la Contraloría
General de la República

Dirección: COMITÉ DE PUBLICACIONES

La Contraloría General de la República no se hace solidaria con los conceptos emitidos en los artículos de opinión que se insertan en la presente edición.

Enero-abril de 1999

**AÑO XXXVII
N° 140
CARACAS
VENEZUELA**

LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

“Artículo 9º Las disposiciones del artículo anterior, no impiden a la Contraloría hacer uso de los mecanismos establecidos en la Ley para cubrir gastos imprevistos que se presenten en el curso de la ejecución presupuestaria o para incrementar los créditos presupuestarios que resulten insuficientes, a cuyos efectos seguirá el procedimiento previsto en la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario”.

INDICE

	Pág.
PRESENTACIÓN	9
<i>César J. Hernández B.</i> La Rebaja por Inversiones de la Industria Petrolera bajo los Convenios de Asociaciones Estratégicas	11
<i>Gilberto Mejías Palazzi</i> De lo Tributario	31
<i>José Barnola (h).</i> Naturaleza del Lapso para El Ejercicio del Recurso Contencioso Tributario	65
<i>José Muci Borjas</i> Derecho Fiscal y Confidencialidad en Venezuela	91
<i>Jesús David Rojas</i> La Acción: Evolución Histórica del Concepto	115
Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa de fecha 12 de agosto de 1998, que declara Sin Lugar el recurso de Amparo Constitucional interpuesto, en contra de la amenaza (presunta) de violación en el goce y ejercicio de derechos fundamentales derivada de la aplicación del artículo 33 de la Ley de Presupuesto para el Ejercicio Fiscal 1997	141
Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa de fecha 26 de febrero de 1998, que declara Con Lugar la apelación interpuesta por la Contraloría General de la República contra la Sentencia dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, en cuanto se refiere a la declaratoria de prescripción de la obligación tributaria de la ciudadana que en ella se indica	153

NOTAS INSTITUCIONALES

El Contralor en el Congreso Nacional: 60 años de la Ley que creó la Contraloría General.....	175
Seminario Internacional “Integración Nacional y Supranacional de Sistemas de Control: Rol de las Entidades Fiscalizadoras Superiores”.....	176
Premiación del Concurso Literario “60 Años de la Contraloría General de la República”	179
Foros, Talleres, Seminarios y Conferencias.....	180
Actividades Formativas, Culturales y Artísticas.....	184
Entes Públicos y Privados en la Contraloría General de la República para enfrentar Efecto año 2000.....	188
2º Curso de Postgrado de Auditoría de Estado.....	189
XVIII Reunión del Consejo Directivo de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS).....	190
VIII Sesión Ordinaria de la Asamblea General de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS).....	192
17 de Octubre: Celebración del 60 Aniversario de la Contraloría General de la República.....	196
Fernando Savater en la Contraloría.....	199
Segundo Encuentro Nacional de Contralores.....	201
III Olimpíadas de la Contraloría General de la República.....	203

PRESENTACIÓN

Con el número 140, correspondiente a enero-abril de 1999, la Revista de Control Fiscal inicia su circulación en el presente año, durante el cual haremos aún más esfuerzos para cumplir cada vez mejor con la inmensa responsabilidad de ser fuente de consulta de todos quienes participan de alguna manera en la planificación, desarrollo y consecución del control de Estado en Venezuela.

En esta ocasión la revista recoge trabajos en materia tributaria y jurídica, firmados por consecuentes y destacados colaboradores, en los cuales se expresan planteamientos y posiciones que seguramente serán de mucho interés para usted, amable lector.

Por considerarlo de gran importancia, publicamos en este número dos sentencias de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, de fechas 26 de febrero y 12 de agosto de 1998, mediante las cuales se dictan decisiones en materia Tributaria y de Amparo Constitucional.

Finalmente, nuestras Notas Institucionales reflejan las principales actividades técnicas, culturales e institucionales de repercusión nacional e internacional, realizadas durante 1998 con motivo de la celebración del 60 aniversario de la Contraloría General de la República de Venezuela.

EL COMITÉ DE PUBLICACIONES

**LA REBAJA POR INVERSIONES DE LA INDUSTRIA
PETROLERA BAJO LOS CONVENIOS DE
ASOCIACIONES ESTRATÉGICAS**



CÉSAR J. HERNÁNDEZ B.

Abogado, con Postgrado en Derecho Tributario y Público, Universidad Central de Venezuela. Profesor en la Universidad Central de Venezuela, Universidad Católica Andrés Bello y Universidad Santa María en las materias: Finanzas Públicas y Derecho Financiero.

Ex-presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Miembro del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

Asesor de la Sala Tributaria de la Corte Suprema de Justicia, ex funcionario de la Contraloría General y de la Procuraduría General de la República, así como de la Comisión de Administración Pública, ex secretario del Consejo de Asesoría Jurídica de Administración Pública.

*La Rebaja por Inversiones de la Industria Petrolera bajo los Convenios de Asociaciones Estratégicas**

César J. Hernández B.

INTRODUCCIÓN

La aplicación del incentivo fiscal de la Rebaja por Inversiones a los Convenios de Asociaciones Estratégicas en materia de hidrocarburos, ha despertado una polémica jurídica en torno de la interpretación, de las normas contentivas del incentivo, lo cual ha dado lugar a distintos criterios, cuyo análisis constituye el objeto de este trabajo.

La ausencia de jurisprudencia sobre la materia, visto lo reciente de los Convenios de Asociación, contribuye a mantener la incertidumbre sobre el tratamiento fiscal aplicable, sin perjuicio de la doctrina administrativa que vaya generando la Administración Tributaria.

Es sabido que con motivo de la apertura petrolera, los Convenios de Asociaciones Estratégicas para la explotación de los crudos pesados, bitúmenes y gas costa afuera, demandan grandes inversiones de capital así como tecnología altamente desarrollada para la explotación y comercialización del petróleo existente en la Faja del Orinoco, cuyas reservas son incalculables.

Es este reto tecnológico el que propicia la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta en 1991, para excluir de la tarifa N° 3, a las empresas que se constituyan bajo el amparo de los Convenios de Asociaciones Estratégicas que grava la explotación de hidrocarburos con una tarifa del 67,7% y se les remite a la tarifa N° 2, correspondiente a las compañías anónimas y asimilados, gravadas con una alícuota máxima del 30% y luego del 34% después de la última reforma.

* Ponencia presentada en las IV Jornadas Tributarias, Puerto La Cruz, 1998.

Ahora bien, ante esta situación, pretendemos respondernos la interrogante sobre si dichas empresas tienen derecho a gozar de la Rebaja por Inversiones.

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

La inclusión de la Rebaja por Inversiones, tuvo lugar con propiedad, con ocasión de la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1958, en cuyo artículo 38, se consagraba el incentivo fiscal para dos supuestos diferenciados.

Así tenemos que, a los efectos del llamado Impuesto Complementario Progresivo, cuya tarifa oscilaba entre un 2% hasta un máximo del 45% según la escala de renta, se establecía un primer supuesto para los contribuyentes cuya renta neta excediera de Bs. 14.000.000,00, magnitud ésta que se correspondía en la práctica con las Compañías Petroleras en aquellos años.

Ahora bien, a los efectos de la rebaja, se expresaba lo siguiente:

PARÁGRAFO PRIMERO. Cuando la renta neta exceda de Bs. 14.000.000,00 se **hará una rebaja del impuesto complementario en razón del costo de las inversiones efectuadas en el país por el contribuyente** en la expansión de sus medios de producción, en la siguiente forma:

Si la renta neta excede de Bs. 14.000.000,00 pero no es mayor de Bs. 20.000.000,00 la mitad del excedente hasta concurrencia con las inversiones pagará 36% y el resto del excedente pagará 38%.

Si la renta excede de Bs. 20.000.000,00 pero no es mayor de Bs. 28.000.000,00, la mitad del excedente hasta concurrencia con las inversiones pagará 37,50% y el resto del excedente pagará 40,50%.

Si la renta excede de Bs. 28.000.000,00 la mitad del excedente hasta concurrencia con las inversiones pagará 41% y el resto del excedente pagará 45%.

PARÁGRAFO SEGUNDO. Para determinar el monto de las inversiones efectuadas en el país a que se refiere el Parágrafo anterior, se deducirán del costo de los nuevos activos los retiros y depreciaciones del ejercicio y no se tomarán en cuenta las inversiones deducidas conforme con el ordinal 7° del artículo 12 (El costo de las construcciones que deban hacer los contribuyentes en acatamiento de la Ley del Trabajo o de disposiciones sanitarias). (Negritas nuestras).

Luego nos encontramos con el otro supuesto, cual era el siguiente:

PARÁGRAFO CUARTO. Los contribuyentes que efectúen inversiones en el país, durante el año gravable, para activos fijos representados por equipos destinados a empresas que se dediquen a la elaboración de productos industriales, generación y distribución de energía eléctrica o de transporte. (OMISSIS)... gozarán de una rebaja del impuesto complementario según la relación entre la inversión y la renta neta global, de acuerdo con la siguiente escala:

10% y el 20% de la renta neta.	Rebajada del 10% del Impuesto
20% y el 30% de la renta neta.	Rebajada del 11% del Impuesto
30% y el 40% de la renta neta.	Rebajada del 12% del Impuesto
40% y el 50% de la renta neta.	Rebajada del 13% del Impuesto
50% y el 60% de la renta neta.	Rebajada del 15% del Impuesto
60% y el 70% de la renta neta.	Rebajada del 17% del Impuesto
70% y el 80% de la renta neta.	Rebajada del 19% del Impuesto
80% y el 90% de la renta neta.	Rebajada del 22% del Impuesto
90% y el 100% de la renta neta.	Rebajada del 25% del Impuesto

En el caso de contribuyentes del capítulo IV indicados al comienzo de este Parágrafo la reducción de impuesto sólo se aplicará cuando los ingresos provenientes de la venta de artículos manufacturados o de la prestación del servicio alcancen por lo menos al 80 por ciento de los ingresos brutos totales del contribuyente por concepto de las actividades señaladas en dicho capítulo.

No gozarán de las rebajas de impuesto establecidas por este artículo aquellas empresas que se dediquen al envasado y el empaque de productos que no hayan elaborado ellas mismas, o a otras actividades elementales que no constituyan transformación de materia prima u operaciones de conservación de productos que, por su naturaleza, deben considerarse como industriales.

Para la determinación del porcentaje de inversión con respecto a la renta neta global, se deducirán del costo de los nuevos activos, los retiros y depreciaciones del ejercicio.

PARÁGRAFO QUINTO. Para los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el Parágrafo anterior no se tomarán en cuenta a las inversiones efectuadas para la extensión territorial del propio fundo o para la adquisición de otros.

PARÁGRAFO SEXTO. Cuando un mismo contribuyente se halle dentro de las condiciones necesarias para obtener las rebajas concedidas en los Parágrafos primero y cuarto de este artículo, sólo se le concederá la rebaja mayor . (Negritas nuestras).

En los años sucesivos, la redacción de las normas contentivas de la Rebaja por Inversiones, ha ido evolucionando hasta llegar a su actual redacción, la cual desarrollaremos en el próximo punto.

REQUISITOS DEL INCENTIVO FISCAL

En la actualidad, el incentivo fiscal de la Rebaja por Inversiones cubre dos hipótesis, a saber:

Artículo 57. Los contribuyentes que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas, tales como la refinación y el transporte, gozarán de una rebaja de impuesto equivalente al ocho por ciento (8%) del monto de las nuevas inversiones hechas en el país dentro del ejercicio anual, representadas en activos fijos destinados a la producción del enriquecimiento.

Para determinar el monto de las inversiones a que se contrae el encabezamiento de este artículo se deducirán del costo de los nuevos activos fijos destinados a la producción del enriquecimiento, los

retiros, las amortizaciones y las depreciaciones de estos nuevos activos fijos, hechas en el ejercicio y un dos por ciento (2%) del promedio del activo fijo neto para el ejercicio anterior, calculado este con base en los balances de principio y fin de año.

Se concederá una rebaja adicional de impuesto de cuatro por ciento (4%) sobre el costo total de las nuevas inversiones hechas en:

- a) Exploración, perforación e instalaciones conexas de producción, transporte y almacenamiento, hasta el puerto de embarque o lugar de refinación en el país, inclusive;
- b) Recuperación Secundaria de hidrocarburos;
- c) Aprovechamiento, conservación y almacenamiento de gas, incluido el licuado; y
- d) Valorización de hidrocarburos y los egresos por concepto de investigación.

Para los fines expresados se excluirán las inversiones deducidas conforme el numeral 10, del artículo 27 de la presente Ley.

PARÁGRAFO ÚNICO: Las rebajas de impuesto a que se contrae el presente artículo no podrán exceder en el ejercicio del dos por ciento (2%) del enriquecimiento global neto del contribuyente. Además, cuando el total de las rebajas previstas en este artículo sea mayor del dos por ciento (2%) del enriquecimiento global neto del contribuyente,, el excedente podrá traspasarse hasta los tres (3) años siguientes del ejercicio respectivo. A los fines del cómputo del excedente utilizable en un ejercicio dado, cualquier excedente proveniente de ejercicios anteriores será aplicable antes de las rebajas de impuesto correspondientes al ejercicio.

Las rebajas a que se contrae el presente artículo solamente serán imputables a los impuestos determinados conforme a lo previsto en los literales a) y b) del artículo 54, según el caso. (Negritas nuestras).

Como se puede apreciar el incentivo fiscal transcrito está referido con carácter de exclusividad para los “contribuyentes que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas”.

De otra parte, la ley consagra otro incentivo fiscal, para los contribuyentes., distintos de los que se dedican a la explotación de hidrocarburos, con arreglo a los términos siguientes:

Artículo 58. Se concede una rebaja de impuesto del veinte por ciento (20%) del monto de las nuevas inversiones que se efectúen en los cinco (5) años siguientes a la vigencia de la presente Ley de Reforma, a los titulares de enriquecimiento derivados de actividades industriales y agroindustriales, distintos de hidrocarburos y actividades conexas, representados en nuevos activos fijos, distintos de terrenos, destinados al aumento efectivo de la capacidad productiva o a nuevas empresas, siempre y cuando no hayan sido utilizados en otras empresas. Asimismo procederá tal rebaja, en iguales condiciones, a los titulares de enriquecimientos provenientes de la actividad turística.

Igual rebaja de impuesto se otorgará a los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas, por las nuevas inversiones representadas en nuevos activos fijos, distintos de terrenos, destinados a mejorar o desarrollar la productividad.

Las rebajas establecidas en este artículo sólo se concederán en aquellos ejercicios en los cuales los activos fijos adquiridos, construidos o instalados para los fines señalados en este artículo, estén efectiva y directamente incorporados a la producción de la renta.

PARÁGRAFO PRIMERO. Para determinar el monto de las inversiones a que se contrae este artículo, se deducirán del costo de los nuevos activos fijos incorporados a la producción de la renta, los retiros, las amortizaciones y las depreciaciones hechas en el ejercicio anual sobre tales activos. Los retiros de activos fijos por causas no fortuitas ni de fuerza mayor que se efectúen por el contribuyente dentro de los cuatro (4) años siguientes al ejercicio en que se incorporen, darán lugar a reparos o pagos de impuesto para el año en que se retiren, calculados sobre la base de los costos netos de los activos retirados para el ejercicio en que se incorporaron a la producción de la renta.

PARÁGRAFO SEGUNDO. A los fines de este artículo, no podrán tomarse en cuenta las inversiones deducibles conforme con el numeral 10 del artículo 27 de esta Ley.

Artículo 59. Las rebajas a que se refiere el artículo anterior podrán traspasarse hasta los tres (3) ejercicios anuales siguientes.

Como resulta de los artículos referidos, **el legislador fue categórico y expreso al establecer dos regímenes diferentes de incentivos para los contribuyentes, distinguiendo una rebaja del impuesto equivalente al 8% del monto de las nuevas inversiones, más un 4% adicional, para los contribuyentes “que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas”, así como una rebaja del 20% por cinco años, del monto de las nuevas inversiones para los contribuyentes cuyos enriquecimientos deriven de actividades industriales, agroindustriales, turísticas, agrícolas, pecuarias pesqueras o piscícolas.**

De lo expuesto resulta con meridiana claridad, que el tratamiento aplicable a la industria petrolera se corresponde con la rebaja del 8% más un 4% adicional como antes se dijo, lo que debemos tener presente cuando abordemos la aparición de los Convenios de Asociaciones Estratégicas.

LOS CONVENIOS DE ASOCIACIONES ESTRATÉGICAS

Esta figura aparece por primera vez con ocasión de la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1991, donde se establecía lo siguiente:

Artículo 9º. Los contribuyentes distintos de las personas naturales y de sus asimilados, **que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas**, tales como la refinación y el transporte., o a la compra o adquisición de hidrocarburos y sus derivados para la explotación, **estarán sujetos al impuesto previsto en el literal b) del artículo 56 de esta Ley por todos los enriquecimientos obtenidos** aunque provengan de actividades distintas a las de tales industrias. (67,7%).

Se gravarán con el impuesto previsto en el artículo 55 los enriquecimientos provenientes de las nuevas actividades, que para la ejecución de proyectos en materia de explotación y refinación de crudos pesados y extrapesados, y de explotación y procesamiento de gas natural libre, se realicen bajo convenios de asociación celebrados conforme a la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos, o mediante contratos de interés nacional previstos en la Constitución. (20% y 30%). (Negritas nuestras).

Posteriormente, en la oportunidad de la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994 este artículo sufre una modificación, quedando redactado en los términos siguientes:

Artículo 9°. Los contribuyentes distintos de las personas naturales y de sus asimilado, que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas, tales como la refinación y el transporte, o a la compra o adquisición de hidrocarburos y sus derivados para la exportación, estarán sujetos al impuesto previsto en el literal b) del artículo 54 de esta Ley por todos los enriquecimientos obtenidos, aunque provengan de actividades distintas a las de tales industrias. (67,7%).

Quedan excluidas del régimen previsto en este artículo, las empresas que se constituyan bajo convenios de asociación, celebrados conforme a la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos o mediante contratos de interés nacional previstos en la Constitución, para la ejecución de proyectos integrados verticalmente en materia de explotación, refinación, industrialización, emulsificación, transporte y comercialización de petróleos crudos extrapesados, bitúmenes naturales y gas natural costa afuera, las cuales tributarán bajo el régimen ordinario establecido en esta Ley para las compañías anónimas y los contribuyentes asimilados a éstas. (15%, 22%, y 34%). (Negritas nuestras).

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Planteados así los hechos, surge la pregunta de la presente ponencia:

¿Tienen derecho a la Rebaja por Inversiones los contribuyentes que operan bajo los Convenios de Asociaciones Estratégicas?

Como cuestión previa, cabe señalar que el artículo 9° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, remite a tales contribuyentes al régimen ordinario establecido para las Compañías Anónimas, excluyéndolos aparentemente del régimen aplicable a los contribuyentes que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y otras actividades conexas, por lo cual no calificarían para la rebaja del 8% y del 4% adicional, aunado a que en el último aparte del artículo 57 ejusdem, se expresa que las citadas rebajas, “solamente serán imputables a los impuestos determinados conforme a lo previsto en los literales a y b del artículo 54”, o sea, a los contribuyentes que tributen de acuerdo con la tarifa No 3.

Por otra parte, por lo que toca a la rebaja del 20%, la ley excluye categóricamente de su beneficio, a los contribuyentes que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas, por lo cual tampoco gozarían de esta rebaja.

Como se puede apreciar, la situación descrita acusa la presencia de un círculo vicioso, en virtud de lo cual se impone un esfuerzo de interpretación que concilie las aparentes contradicciones o lagunas, en obsequio a una interpretación racional y congruente con el articulado de la Ley.

A tales efectos, se hace necesario invocar lo preceptuado en el artículo 6° del Código Orgánico Tributario, que pauta: “Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquélla. La disposición precedente es también aplicable a las exenciones, exoneraciones y otros beneficios”.

CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN

Planteados así los hechos, surge un primer criterio que se ubica bajo el viejo aforismo: *in dubio pro Fiscum*, o sea, en caso de duda a favor del Fisco.

Este criterio se pronuncia por la negativa y fundamenta la misma en el hecho de que al referir el legislador a los contribuyentes que operen bajo los Convenios de Asociaciones Estratégicas, al “régimen de las Compañías Anónimas”, los excluye del régimen contentivo de la rebaja para los contribuyentes “que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas”, cual es la del 8% más el 4% adicional; con el agravante de que tampoco les reconoce la rebaja contemplada para los otros contribuyentes, cual es la del 20%, por cuanto esta rebaja es para aquellos contribuyentes “distintos de hidrocarburos y actividades conexas”, perdiendo así el derecho a gozar de la Rebaja por Inversiones.

A mayor abundamiento los partidarios de este criterio, señalan que la intención del legislador fue excluir a tales contribuyentes del beneficio de la Rebaja por Inversiones y en compensación los favoreció expresamente con una tarifa más baja, como lo es la del 15%, 22% y 34%, por oposición a la del 67,7%.

En relación con este planteamiento, consideramos que resulta contradictorio, si tomamos en cuenta que al beneficiarlos con unas tarifas más bajas, no tenía necesariamente que excluirlos del beneficio de la Rebaja por Inversiones, máxime cuando lo que está en juego es fomentar las inversiones en activos fijos para hacer realidad la explotación de los crudos pesados, que demandan fuertes inversiones en tecnología especializada; lo cual chocaría con el propósito primigenio, que es atraer capitales e inversiones en esa rama de la explotación de hidrocarburos.

Un segundo criterio se coloca en la tesis opuesta: *In dubio contra Fiscum*, o sea, en caso de duda, en contra del Fisco.

Para los defensores de esta tesis, la remisión que hace la ley de los contribuyentes que operen bajo los Convenios de Asociaciones Estratégicas, al régimen de las Compañías Anónimas, los beneficia de la Rebaja por Inversiones del 20% y por cinco años, lo que a nuestro juicio distorsiona y violenta el mandato legal que excluye expresamente de este beneficio, a los contribuyentes que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas, no constituyendo por ende una solución equitativa y racional del problema, en perjuicio de la legalidad.

En efecto, el texto del artículo 58 de la Ley de Impuesto sobre la Renta es categórico, cuando expresa que la rebaja del 20% se concede a

los titulares de enriquecimientos derivados de actividades industriales, “distintas de hidrocarburos y actividades conexas” y esto es así, por cuanto la ley contempla una rebaja específica para la Industria Petrolera, cual es la consagrada en el artículo 57 referida al 8% más el 4% adicional.

Vista la incompatibilidad de las tesis antes expuestas para resolver el conflicto, arribamos a un tercer criterio, el cual suscribimos y que se fundamenta en los razonamientos siguientes:

Como premisa básica, debemos señalar que conforme con el Dr. Lorenzo Martín Retortillo B., en su trabajo titulado “La Interpretación de las Leyes Tributarias”. publicado en la Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 43, expresa lo siguiente: **“Ninguna norma se puede considerar aislada del resto del ordenamiento jurídico, e incluso el precepto concreto de un articulado hay que conectarlo con la ratio y contenido de las demás disposiciones de la misma ley en que se encuentra incluido”**. (Negritas nuestras).

Es por esto que debemos precisar cuáles son las otras normas que acompañan a la contenida en el artículo 9° de la ley de la materia, o para ser más exactos, dentro de cuál capítulo de la ley se ubica.

Sentado lo anterior nos encontramos, con que la referida norma se encuentra en el Capítulo II de la Ley, bajo el título: “De los Contribuyentes y de las Personas Sometidas a la Ley”, en virtud de lo cual los artículos allí contenidos están referidos al régimen impositivo de las personas naturales; las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada; las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, las sociedades de personas, las sociedades de hecho, **“los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas”**, las asociaciones, las fundaciones, corporaciones, las herencias yacentes, los Contratos de Cuentas en Participación y los Consorcios. (Negritas nuestras).

Luego, el resto del articulado se refiere a las distintas tarifas aplicables a cada uno de los contribuyentes mencionados en el artículo 5° de la ley de la materia. Y en su artículo 9° ejusdem, por lo que respecta a los contribuyentes “que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas... estarán sujetas al impuesto **previsto en el literal b) del artículo 54 de esta Ley...**” o sea, a la tarifa del **67,7%**. (Negritas nuestras).

Sin embargo, en su segundo párrafo se contempla la excepción a la regla, donde se establece que los contribuyentes que operen bajo los Convenios de Asociaciones Estratégicas, tributarán bajo el régimen ordinario aplicable a las Compañías Anónimas, contenido de tres alícuotas distintas, según el tramo de ingresos, a saber: 15 %, 22 % y 34 %.

Ahora bien, la redacción de la norma reza así:

Quedan excluidas del régimen en este artículo, las empresas que se constituyan bajo convenios de asociación celebrados conforme con la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos o mediante contratos de interés nacional previstos en la Constitución, para la ejecución de proyectos integrados verticalmente en materia de explotación, refinación, industrialización, emulsificación, transporte y comercialización de petróleos crudos extrapesados, bitúmenes naturales y gas natural costa afuera, las cuales tributarán bajo el régimen ordinario establecido en esta Ley para las compañías anónimas y los contribuyentes asimilados a éstas. (Negritas nuestras).

Nótese que el encabezamiento del párrafo transcrito, dice expresamente: “Quedan excluidos del régimen tarifario previsto en este artículo...” Y es aquí cuando cabe preguntarnos: ¿Cuál es el régimen previsto en este artículo?

No escapará a la atención del lector, que el régimen previsto en el referido artículo es el régimen tarifario aplicable a los distintos tipos de contribuyentes, aunado a que el capítulo de la ley donde se subsume la norma objeto de interpretación, se refiere a los contribuyentes y personas sometidas a la ley, regulándose al efecto el régimen tarifario correspondiente a cada uno de ellos en particular.

En tal virtud, es el régimen tarifario y no otros, de los que el legislador excluyó a los contribuyentes que operen bajo los Convenios de Asociaciones Estratégicas.

Por lo tanto, tales contribuyentes fueron excluidos de la aplicación de la tarifa N° 3, pero no así del régimen fiscal atinente a la Rebaja por Inversiones, pues de ser así, se le estaría cercenando un derecho por vía de una errónea interpretación jurídica, en perjuicio de la igualdad tributaria, al discriminar precisamente a los contribuyentes que mayores

capitales e inversiones requieren para la explotación de crudos pesados y al desalentar la venida de esos capitales, ante la inseguridad jurídica que tales criterios de interpretación generan.

Sentada esta premisa, cabe ahora preguntarnos: ¿A cuál rebaja por inversiones tienen derecho? ¿A la del 20% para los industriales? ¿O acaso a la del 8% más el 4% adicional, de la Industria Petrolera?

Por lo que respecta a la rebaja del 20% contemplada en el artículo 58, su exclusión es categórica y expresa, cuando se afirma que tendrán derecho a esa rebaja y por un lapso de 5 años, “los titulares de enriquecimientos derivados de actividades industriales y agroindustriales, **distintas de hidrocarburos y actividades conexas...**” (Negritas nuestras).

Y esto es así, por cuanto desde un principio, el legislador quiso establecer dos regímenes de incentivos fiscales, uno para la Industria Petrolera y otro para el resto de la industria, las actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras, piscícolas y turísticas.

Por lo tanto, la industria petrolera y los contribuyentes que operen bajo los Convenios de Asociaciones Estratégicas que también explotan petróleo, no pueden beneficiarse de la rebaja del 20%.

Con base en los razonamientos expuestos, forzoso es concluir que los referidos convenios, sólo podrán gozar de la Rebaja por Inversiones contemplada en el artículo 57 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que consagra precisamente dicho beneficio fiscal a favor de la Industria Petrolera, sin hacer distinción alguna, por lo cual al intérprete no le cabe excluir del beneficio a los Convenios de Asociaciones Estratégicas, conciliándose así en forma congruente y armónica la excepción tarifaria contemplada en el artículo 9° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, con el resto de su articulado, en función de un principio de hermenéutica jurídica cual es, que el legislador se presume inteligente, como también lo asienta el jurista belga H. Perelman, quien afirma que “ante todo debe suponerse que el legislador es razonable y que no hubiera podido admitir una interpretación de la ley que conduzca a consecuencias ilógicas o inicuas.”

Sin embargo y en aras de una lógica interpretación de las normas objeto de este estudio, debemos señalar que cuando el legislador dice en el último aparte del artículo 57, contenido de la Rebaja por Inversiones de la Industria Petrolera, que: “Las rebajas a que se contrae el presente artículo (8% y 4%) solamente serán imputables a los impuestos determinados conforme a lo previsto en los literales a) y b) del artículo 54, según el caso”, se trata de una norma preexistente a la inclusión de los Convenios de Asociaciones Estratégicas en la ley, por lo cual mal podemos aplicar esta disposición a una figura posterior en el desarrollo legislativo, haciendo insoluble la contradicción anotada, en perjuicio del desarrollo de la industria en sus distintas modalidades de la Apertura Petrolera; todo esto en función de una interpretación progresiva de la ley, acorde con las nuevas realidades económicas y dentro del mandato consagrado en el artículo 6° del Código Orgánico Tributario donde se asienta como principio de hermenéutica jurídica, que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, **lo que también es aplicable a las exenciones, exoneraciones y otros beneficios, siendo la rebaja por inversiones un incentivo fiscal, en cuyo análisis e interpretación acude en nuestro auxilio, la norma del Código Orgánico Tributario.**

CONCLUSIONES

PRIMERA La norma contenida en el artículo 9° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, referida a las empresas que se constituyan bajo Convenios de Asociaciones, requiere para su interpretación y alcance, conectarla con las otras normas contenidas en el mismo capítulo de la ley (De los Contribuyentes y de las Personas sometidas a la ley), **donde se regula en forma expresa, las distintas tarifas aplicables a los contribuyentes y en especial el régimen tarifario aplicable a dichas empresas, cual es el de la tarifa N° 2.**

SEGUNDA Las empresas que operen bajo los Convenios de Asociaciones Estratégicas, constituyen una nueva modalidad dentro

de la Apertura Petrolera y tienen derecho a gozar de la Rebaja por Inversiones contemplada en el artículo 57 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, equivalente al 8% del monto de las nuevas inversiones hechas en el país dentro del ejercicio anual, más la rebaja adicional del 4% por la explotación, recuperación y valorización de hidrocarburos, como por el aprovechamiento, conservación y almacenamiento del gas; **toda vez que las señaladas actividades se corresponden con los supuestos de incentivo fiscal específico para la Industria Petrolera.**

TERCERA La referencia que hace el último aparte del artículo 57 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuando condiciona a gozar de las rebajas (8% y 4%) “a los impuestos determinados conforme a lo previsto en los literales a) y b) de/ artículo 54”, **debe entenderse también referida a los contribuyentes que operen bajos los Convenios de Asociaciones Estratégicas, por la sencilla razón de que se trata de una norma preexistente a la fecha para cuando se incluyó dentro del texto legislativo la figura de los Convenios de Asociaciones y comoquiera que el legislador se presume inteligente y con miras a evitar interpretaciones ilógicas e inicuas, el círculo vicioso que se produjo en el texto de la ley debe ser subsanado, mediante una interpretación progresiva de la norma tributaria, en aras de conciliar los criterios contrapuestos, al darle un tratamiento equitativo, racional y congruente a las normas en conflicto.**

RECOMENDACIONES.

PRIMERA Visto los criterios encontrados en la interpretación de las normas relativas a la Rebaja por Inversiones, para las empresas que se constituyan bajo los Convenios de Asociaciones, se recomienda propiciar una reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, donde se explicita en forma clara e indubitable la voluntad del legislador, bien sea que dichos contribuyentes no gocen de la Rebaja por Inversiones o en todo caso, reconocerles el beneficio para gozar de la rebaja del 8% más el 4% adicional.

SEGUNDA Para el caso de que se acoja el criterio de que tienen derecho a la Rebaja por Inversiones contemplada en el artículo 57 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (8% y 4%), en su último aparte deberá consagrarse expresamente que las rebajas a que se contrae el presente artículo serán imputables a los impuestos determinados conforme con lo previsto en los literales a) y b) del artículo 53 y **a las empresas que operen bajo los Convenios de Asociaciones Estratégicas.**

TERCERA Instar al Ejecutivo Nacional a darle un tratamiento de urgencia a la reforma sugerida, en obsequio al afianzamiento de la Apertura Petrolera y la seguridad jurídica en el país.

DE LO TRIBUTARIO



GILBERTO MEJÍAS PALAZZI

Abogado y compositor caraqueño. Desempeñó varios cargos en la Contraloría General de la República, hasta su jubilación en diciembre de 1993. Desde joven se ha dedicado a la labor literaria de la cual han resultado cerca de noventa Cuadernos, contentivos de temas culturales, artísticos, biográficos y poéticos que mayoritariamente se han divulgado por la prensa y otras fuentes escritas o visuales. Además ha escrito abundantes temas jurídicos para revistas especializadas. Ejerce, desde hace años, la docencia en áreas relacionadas con el Derecho Público.

Su actividad musical se ubica en la composición, labor que le ha reportado numerosas producciones discográficas en el país y en el extranjero.

GENERALIDADES

No obstante el reconocimiento -con buena razón- de la autonomía del Derecho Tributario material o sustantivo, todavía se encuentra en proceso de precisión lo concerniente a algunos conceptos, institutos o ideas, de cuyo estudio nos ocuparemos con la sola finalidad de contribuir a llamar la atención de muchos de los interesados en la disciplina sobre la necesidad de no apreciar con ligereza los aludidos aspectos.

Tal vez en lo relativo a ese proceso de precisión cuente mucho un hecho temporal: el relativamente reciente reconocimiento que tratamos.

El descuido de lo elemental podría dificultar la comprensión en determinadas áreas del aprendizaje o la aplicación de éste. Por ello es menester ir de lo elemental a lo complejo, a cuyo fin es necesario tratar los puntos que siguen:

ADMINISTRACIÓN FISCAL TRIBUTARIA

Si bien es verdad que hablar de Administración Fiscal Tributaria es hablar también del Estado, ha de entenderse que aquélla, su expresión y su realidad, se concreta -orgánica y funcionalmente- a quien tiene a cargo procurarse los medios generalmente dinerarios que dispone la ley tributaria. A ella toca también velar por el cumplimiento de otros deberes tributarios por parte de los obligados a ello.

No creemos necesario entrar en el particular de la posibilidad, por parte de esa Administración, de tratar en su ámbito lo atinente a administración de recursos de origen tributario, por cuanto el criterio no es uniforme y algunos ubican esa tarea en el campo de lo financiero y hasta en lo económico.

Recordamos con H. Rosy (*Instituciones de Derecho Financiero*), que en Derecho Tributario “el sujeto jurídico activo por antonomasia es la Administración Fiscal Tributaria”. Ello viene al caso por cuanto así se distingue tal Administración del órgano legislativo tributario, que es quien usualmente dicta la ley tributaria. Cuando se habla de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria se debe ver en él al Estado Fiscal Tributario, no al Estado en su tarea legislativa.

No ha de olvidarse que en el concepto Administración Fiscal Tributaria han de tener cabida, aparte de los tradicionales órganos de la Administración Tributaria, los órganos de control externo, en la medida en que ellos determinen tributos, como es el caso de la Contraloría General de la República.

DIVERSOS TIPOS DE PRESTACIONES

La norma tributaria puede contener diversos mandatos: de **dar** (usualmente traducido en pago de dinero), **hacer** (presentar declaración, contabilizar en libros, permitir fiscalizaciones, acudir a la Administración Fiscal Tributaria, etc.), **no hacer** o **prohibitivas** (abstención); esos son los principales. Algunos autores hablan, aparte de los anteriores, de obligaciones de tolerar o permisivas, de abstenerse; pero creemos que tales expresiones, en definitiva, pueden ubicarse en las indicadas con antelación.

PRECISIÓN DE LO QUE ES TRIBUTO

No es necesario acudir a la cita de autores, que son muchos, para afirmar que de una u otra manera, todos coinciden en aseverar que el tributo genera el cumplimiento de prestaciones generalmente pecuniarias para el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sin embargo, también se podría argumentar -no sin fundamento- que en lo del tributo, visto como prestación, pueden tener cabida otros comportamientos positivos o negativos del sujeto pasivo, de donde resulta que el alcance de la “prestación” rebasaría el límite de lo sólo pecuniario o cumplimiento en especie por parte de tal sujeto, en cuyo caso, verbigracia, podría definirse el tributo, al menos atendiendo a nuestra demarcación político territorial, como “prestación (en sentido lato) que pueden exigir, obligatoriamente el Poder Nacional, el Estadal o el Municipal, en razón de facultad legal soberana, a ciertos sujetos (físicos o de otro tipo), cuando

legalmente acaezca un determinado suceso o acontecimiento previsto como hecho generador". Pero el extender el alcance de la prestación para comprender en ella otros mandatos distintos del dar, significaría confundir tributo con la totalidad de los **deberes tributarios**.

En consideración a lo dicho antes es menester distinguir entre obligación tributaria y tributo. Este último forma parte de esa obligación, por cuanto es uno de los elementos de ella. En otras palabras, el tributo o prestación (expresiones sinónimos) constituye el elemento-objeto de la obligación tributaria.

Además, es un error ligar tributo a capacidad económica, habida cuenta de que ésta podría no existir, ello sin desmedro de la exigencia de la cuota tributaria. El comentario no huelga porque es muy frecuente ese error en el área tributaria.

PRECISIÓN DE LO QUE ES HECHO GENERADOR O HECHO IMPONIBLE

Tal vez valga la pena empezar por explicar qué significan las siguientes expresiones: **hecho**, **hecho jurídico**, **hecho económico-financiero**, para así arribar a lo que es **hecho imponible**.

Hecho: Es todo acontecimiento, acaecimiento, fenómeno o suceso ocurrido en la realidad.

Hecho Jurídico: Igual al anterior cuando produce un efecto jurídico, bien sea creador de una situación, modificador de ella o extintivo de la misma. Tiene eficacia jurídica. No es indiferente para el Derecho. Puede ser **natural** (el nacimiento, la muerte) o **voluntario** (venta, arrendamiento). Este último se denomina **acto jurídico** (la conducta es querida).

Hecho económico-financiero: Un hecho así, bien sea una renta, la negociación de un bien, una utilidad, un uso o consumo, podría o no ser un hecho imponible. Ello dependerá del valor tributario que pudiera determinar el Legislador.

Decimos que no todo hecho económico es un hecho imponible, por cuanto éste, podría consistir en un acontecer sin fin fiscal propiamente hablando, es decir en un suceso extrafiscal. Supongamos -el ejemplo es de Rossy- que haya un impuesto sobre solares sin edificar, o sobre tierras incultas. Allí no habría más hecho económico que el de la

propiedad o posesión, acaso el valor; pero si el impuesto no se propone gravar, sino impulsar la construcción de edificios, o la agricultura (estímulos) -fin extrafiscal- entonces no podría decirse que se esté gravando un hecho económico, es decir un hecho determinante de rentas, utilidades.

A lo anterior agregamos que un hecho económico-financiero puede ser relevante para un área tributaria y no para otra, como también puede ocurrir (otro ejemplo de Rossy) que el hecho económico-financiero sea imponible en dos o más áreas tributarias: compra-venta de un automóvil (en España) entre particulares, donde aparece un impuesto sobre los derechos reales y transmisión de bienes, y otro impuesto sobre consumos de lujo. Es un asunto de doble imposición que no interesa comentar ahora.

Otros ejemplos de hechos no económicos serían: salida del país, soltería, etc. De allí que no compartamos el criterio de Ernesto Flores Zavala, quien, en *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, al tratar el punto de la capacidad jurídica del sujeto pasivo, manifiesta que “para adquirir la calidad de sujeto pasivo basta la titularidad de hecho de relaciones económicas que el Legislador haya considerado que producen una capacidad contributiva”. No lo compartimos por las razones que antes hemos indicado, entre las cuales cuenta que un sujeto puede ser pasivo en la relación jurídica-tributaria, aunque no se suceda un hecho financiero o económico respecto de él. Y es más, podría ser tal sin siquiera tener capacidad económica o contributiva, como sucede con los ejemplos anotados, o con aquéllos donde la capacidad económica es indiferente, verbigracia, impuestos indirectos o impuestos reales, entre estos últimos los de patente o derecho de frente.

Se puede afirmar, por tanto, que el hecho económico-financiero no es necesariamente el objeto del impuesto. Bien pudiera el Estado, como se ha visto, perseguir fines extrafiscales, donde el hecho económico sería indiferente o intrascendente para el apareamiento de lo tributario.

Hecho Imponible: Es el suceso o acontecimiento, sea o no económico, al cual liga el legislador el nacimiento de la obligación tributaria.

A nuestro propósito utilizamos como expresiones sinónimos las siguientes: “presupuesto de hecho previsto en la norma jurídica tributaria”, “supuesto fáctico previsto en la norma jurídico-tributaria”, “hecho generador”, “hecho imponible”, “situación de hecho prevista en la Ley

Tributaria como generadora de tributo”, “tatbestand”; y siempre en el entendido de que no constituye el hecho imponible un aspecto antecedente de la obligación tributaria, por cuanto ésta nace coetáneamente con aquél; el uno necesita de la otra; la otra necesita de él.

Nuestro Código Tributario acoge las expresiones “hecho imponible”, “presupuesto de hecho”, “hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria”, verbigracia, artículos 4° (ordinal 1), 14, 22, 36 y 37.

Algunos conceptos -como dice Araujo Falcao- son fijados por la noción del hecho imponible: a) la identificación del momento en que nace la obligación tributaria; b) la determinación del sujeto pasivo de la obligación tributaria; c) lo relativo a la exención; d) la alícuota, base de cálculo; e) la clasificación impositiva; f) la definición de las competencias impositivas y de los supuestos de doble tributación.

Autocrítica de Jarach: Para el autor la expresión “hecho imponible” tal vez sería errónea, no sólo porque singulariza cuando a veces se trata de un conjunto de hechos o circunstancias de hecho, sino porque el adjetivo con terminación *ble* sugiere la idea de posibilidad, cuando en realidad se trata de situaciones fácticas que hacen nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y de la obligación, de donde deduce el autor que no sería **imponible** sino **impuesto** (hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no a gravamen).

Agrega el mismo Jarach que tal expresión tiene cierta analogía con la de “hecho punible” (penal). Para él esta última expresión sería, no obstante la terminación *ble*, más exacta que en Derecho Tributario, porque -piensa el autor- en penal no estaría el sujeto punible (necesariamente) sometido al castigo, dado que ello **dependerá** (vocablo del autor) de la aplicación que haga el Juez; en tanto que en tributario “es ineludible la consecuencia jurídica del hecho, o sea de la obligación”.

Crítica a la autocrítica: Fernando Sainz de Bujanda expresa que por encima de la argumentación gramatical, es lo cierto que no es para la Administración, sino para los contribuyentes, potestativo el pago. Deben ellos imperativamente pagar. Además, agrega el autor, respecto a lo de **punible**, también el hecho punible produce ineluctablemente el efecto jurídico que la ley sustantiva le asigna.

El hecho imponible siempre es un hecho

La voluntad de los sujetos -y que puede llegar a darle la significación de un acto a negocio jurídico, como dice Sainz de Bujanda- podrá ser operante para provocar ciertos efectos jurídicos -los queridos o buscados-, pero no para dar origen al vínculo tributario, en cuya generación no cuenta más que la voluntad legal. Así, un contrato podría ser un presupuesto de los efectos jurídicos ambicionados, dado que sin aquél no aparecerían, y podría constituir fuente de las obligaciones contraídas, pero cuando aparece gravada la operación que lo implica, sólo constituirá el presupuesto de hecho de la obligación del pago impositivo, pero no será fuente de la obligación tributario, ya que tal fuente sólo lo será la ley tributaria aplicable.

Vicente Arche nos dice, al hablar de la variedad del hecho imponible, que éste puede ser un simple hecho material (paso de una mercancía por la línea aduanera) o un hecho económico (percepción de una renta). De manera que los supuestos de hecho de las leyes tributarias siempre son hechos, **no actos jurídicos**, dado que el elemento voluntad, propio de éstos, no ejercería influencia en el nacimiento de la obligación tributaria, será irrelevante para el apareamiento de ésta, aunque el artículo 37 del Código Orgánico Tributario, en su ordinal segundo, pudiera crear cierta interrogante al respecto.

OBJETO DEL TRIBUTO, OBJETO DEL HECHO IMPONIBLE, HECHO IMPONIBLE Y MATERIA O RIQUEZA IMPONIBLE: ¿EXPRESIONES SINÓNIMAS?

Observaremos a continuación algunas definiciones sostenidas por diversos autores, que cita H. Rossy, lo cual nos permitirá apreciar como todos los autores sin proponérselo, claro está, contribuyen a crear la interrogante que precede.

a) **EHESERG-BOESLER**: Definen el objeto del impuesto como “el objeto (renta, producto, cerveza, azúcar, tabaco) o actos (adquisición de fincas, tráfico de capital, venta) a que está ligado el impuesto o que determina el deber real de satisfacerlo”.

b) **KAREL ENGLIS**: “el fundamento del impuesto lo constituye el hecho que implica, según la ley, el deber tributario; así, por ejemplo, la

renta, el rédito, la propiedad de caballos de montar, la visita a establecimientos de recreo, etc. Este hecho se llama, a veces, **objeto del impuesto**".

c) EMANUELE MORSELLI: "el **objeto del impuesto** es la cosa, o el acto, o la situación, o el hecho en relación al cual el impuesto viene aplicado".

d) PÍO BALLESTEROS: "**objeto o base del impuesto** es el hecho, acción o fenómeno que la ley toma como fundamento o motivo de la imposición".

e) A. SAURA PACHECO: "Objeto de la imposición es la cosa, acto o hecho que por la Ley Fiscal se considera causa de gravamen".

f) FLORENCIO PORPETA: "Llámase **Objeto a base del impuesto** el hecho, acción o fenómeno que la Ley toma como motivo de la imposición, por ejemplo, el hecho de ejercer una industria o un comercio, o el de celebrar un contrato".

g) R. VAN DER BORGHT: "**El objeto de los impuestos** es la recaudación de los ingresos para la colectividad".

Independientemente de parciales observaciones que merecen algunas de las definiciones antes vistas (verbigracia de la de Karel Englis, quien confunde la labor administrativa de percepción del tributo con el objeto de éste, o las de Florencio Porpeta y Pío Ballesteros, quienes identifican objeto y base), lo que realmente importa a los fines perseguidos es el hecho de que se pone de manifiesto en ellas **disparidades de criterios** que, en definitiva, permiten darle vigencia a la interrogante propuesta.

Punto conexo con lo últimamente tratado y que nos permite seguir indagando respecto de la misma interrogante planteada en el particular que se examina, es el concerniente a lo que la doctrina conoce como **objeto del hecho imponible**.

Según Jarach, comentado por Sainz de Bujanda, el objeto del hecho imponible es "el elemento sobre el cual se mide el importe del impuesto: rédito, patrimonio, importe de las ventas, mercaderías importadas o fabricadas"

Si confrontamos lo visto antes (a la luz de otros autores) con la tesis de Jarach, podemos afirmar que ambas expresiones (la de "objeto del tributo" y la de "objeto del hecho imponible") resultan equivalentes.

Sainz de Bujanda, en *Análisis del Hecho Imponible*, expresa que Giuliani Fonrouge, en *Derecho Financiero* afirma: “el objeto del tributo es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo. **El objeto del impuesto, pues, constituye el presupuesto de la obligación**”.

De lo anterior se puede concluir parcialmente con la siguiente observación:

Objeto del tributo, objeto del hecho imponible y materia o riqueza imponible son, según la doctrina, expresiones sinónimas.

Prosiguiendo con lo que se verifica, cabe referir que algunos autores (Blumenstein, Fonrouge, Flores Zavala) entienden sinónimas las expresiones “objeto del impuesto” y “hecho generador”. Así, verbigracia, Flores Zavala, afirma: “Objeto del impuesto es la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal”.

Por su parte Blumenstein, citado por Sainz de Bujanda, manifiesta: “El punto de partida de la exacción del impuesto está constituido por un determinado hecho, cuya existencia determina que el impuesto sea debido. El mencionado hecho no constituye tan sólo el motivo externo de la imposición, sino también su fundamento objetivo, por lo que se le llama **objeto del impuesto**”.

En cuanto al punto examinado últimamente es oportuno señalar que el Doctor Jaime Parra Pérez, en trabajo intitulado *El Hecho Imponible*, presentado con ocasión de algunos comentarios al Código Orgánico Tributario (1983), pretende distinguir **hecho generador de objeto del tributo**, y a tal fin dice que ciertos autores han utilizado la expresión objeto del tributo para tratar de definir algunos de los elementos objetivos del hecho generador; que la expresión objeto del tributo es ambigua, anfibológica, y conduce a evidente confusión conceptual; que hoy día esa expresión está descartada, en su uso corriente, en los textos de doctrina e inclusive en la legislación; que se **puede entender por objeto del tributo una de estas dos cosas: o el objeto de la obligación tributaria o el objeto sobre el cual recae el gravamen.**

Por lo que concierne al objeto de la obligación, dice el Doctor Parra

Pérez que esta expresión no tiene nada que ver con el concepto de hecho generador, porque -aspecto de temporalidad el que plantea- nacida la obligación tributaria y por lo tanto producido ya el hecho generador, es cuando cabe analizar el objeto de tal obligación, es decir la prestación, que normalmente es, en materia impositiva, un dar, pagar una suma de dinero al Estado. Y por lo que toca a la otra acepción, es decir la de que el objeto del tributo pudiera ser equivalente a objeto sobre el cual recae el gravamen (bienes del contribuyente o la riqueza de éste que resultan percutidas por el gravamen), ella, la acepción “refleja más bien lo que se llama el fenómeno de la incidencia del tributo”. Admite el comentarista que si bien es cierto que el objeto es importante dentro del hecho imponible, sin embargo no agota la noción de éste; que si bien el bien es un elemento objetivo muy importante del hecho generador, no es el único que nos permite distinguir un impuesto con respecto a otro; que la riqueza gravada no identifica plenamente el hecho generador; que es necesario que se diga cómo, en qué circunstancias y a través de qué condiciones esa riqueza resulta percutida por la ley fiscal; que, verbigracia, si se dice que el objeto de un impuesto indirecto son los bienes muebles, sobre esos bienes podría constituirse un sinnúmero de impuestos, así como sobre los bienes muebles una importación, y sobre los mismos bienes otro impuesto atinente al tráfico patrimonial de ellos (registro), etc.

A pesar del interesante comentario hecho por Parra Pérez, lamentablemente él no expresa, en definitiva, cuál es la diferencia entre hecho generador y objeto del tributo, si es que la hay. Por lo tanto, pudiera pensarse, incluso a la luz de lo dicho por el precitado Giuliani Fonrouge, lo siguiente:

Objeto del Tributo, objeto del hecho imponible, hecho imponible y materia o riqueza imponible son expresiones sinónimas.

Pero no es así. No lo es, porque si bien es verdad -como antes hemos dicho- que puede admitirse la identidad entre objeto del tributo, objeto del hecho imponible y materia imponible (que puede o no ser riqueza imponible), también lo es que en esa sinonimia tenga cabida el hecho imponible, por cuanto éste simple y llanamente es el acontecimiento que genera la obligación tributaria, no donde recae el gravamen, verbigracia, una actividad, un bien, un fallecimiento, percepción de rentas.

El hecho imponible es uno de los elementos de la obligación tributaria, es decir constituye el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de esa obligación, aspecto distinto al que constituye el objeto del tributo.

Como bien lo dice Sainz de Bujanda en *Análisis del Hecho Imponible*, el objeto del tributo y la materia imponible no deben identificarse con el presupuesto legal de la obligación. Y agrega el autor: “cuando el legislador desea someter a tributación cualquier manifestación de esa materia o riqueza necesita definir un hecho imponible, es decir, elabora una noción jurídica a través de un procedimiento de selección de elementos constitutivos que se recogen en la definición legal del hecho imponible, y que son fruto de valoraciones jurídico-políticas, ajenas muchas veces a la sustancia puramente económica de la realidad gravada”.

Digamos, finalmente, que tal vez el asunto no esté en evitar la expresión **objeto del impuesto**, sino que basta -como dice Sainz de Bujanda- con no confundirla con la de presupuesto o hecho imponible, como lo hacen algunos autores.

NO NULIFICACIÓN EN EL CASO DEL ARTÍCULO 16 DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO

Expresa el mencionado artículo lo siguiente:

La obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras, ramas jurídicas, siempre que se hubiesen producido los resultados que constituyen el presupuesto de hecho de la obligación.

El tema, en parte, está ligado a la capacidad del sujeto pasivo, a su capacidad contributiva, de la cual, dada la finalidad del punto, no nos ocuparemos.

Lo que interesa destacar es que las hipótesis que contiene el artículo en referencia no se dan de manera general, es decir en todos los lugares. Por ejemplo, según nos lo da a conocer Ernesto Flores Zavala en su citada obra, en algunos casos “la realización del hecho generador del crédito fiscal requiere la capacidad del o de los que en

él intervinieron, por ejemplo una compra-venta. Para que exista el sujeto pasivo y nazca la obligación principal, es necesario que el acto sea válido, ya porque los que intervinieron en él sean capaces, o bien porque quede convalidado en virtud de una ratificación expresa o tácita por el ejercicio de la acción de nulidad”.

Se pregunta Flores Zavala qué sucedería si el acto gravado es nulificado por incapacidad de los que lo celebraron. Y se responde: “En este caso los efectos que el acto haya producido provisionalmente se destruyen retroactivamente y, por lo mismo, el pago hecho por concepto de impuestos resulta un pago de lo indebido; el hecho generador del crédito fiscal pierde eficacia jurídica y habrá derecho a la devolución de lo pagado por concepto de impuesto”.

Nos trae el autor mexicano un ejemplo que ilustra: “si se pretende basar un crédito fiscal en una adopción nula, ese crédito será nulo también. Esta cuestión es importante con referencia a los impuestos sobre herencias y legados y sobre donaciones que señalan las cuotas más bajas a las herencias, legados o donaciones entre los ligados por adopción, el crédito fiscal será probablemente mayor, porque el heredero quedaría en calidad de extraño”.

LA RESPONSABILIDAD DE LOS “RESPONSABLES”

La lectura del artículo 26 del Código Orgánico Tributario, principalmente en los puntos atinentes a la responsabilidad pone de manifiesto que ésta será solidaria.

El artículo 27 ejusdem indica, además, otros sujetos que se enmarcan en dicha responsabilidad, entre los cuales, y siempre con limitación en cuanto al punto cuantitativo de la misma responsabilidad, aparecen los sucesores, a menos que hubiesen actuado con dolo o culpa grave.

Asimismo el artículo 28 del mismo Código establece, respecto de los agentes de retención o de percepción, cuando ellos no realizan la retención o percepción, idéntica responsabilidad.

En los demás casos, y en razón de que la responsabilidad de esa naturaleza tiene que ser expresa, la responsabilidad de los responsables será la responsabilidad simple.

LA EXENCIÓN TRIBUTARIA. LA CUESTIONABLE UTILIDAD DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN CASOS DE EXENCIÓN. MOTIVO Y TEMPORALIDAD DE ALGUNAS EXENCIONES

Dice el artículo 64 del Código Orgánico Tributario:

Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, otorgada por la Ley...

La redacción del precitado artículo hace nacer las siguientes interrogantes: ¿Tiene sentido que se hable de **dispensa**? ¿Lo ha sido así todo el tiempo? ¿Los criterios son uniformes en ese punto?

Veamos en primer término algunos antecedentes ligados al significado de la exención, con miras a precisar si tiene sentido que se haya pensado en la dispensa de la obligación tributaria.

En *El Impuesto Sobre la Renta en Venezuela* (año 1945), Manuel Márquez, hijo, quien fuera Administrador General del Impuesto sobre la Renta, al referirse a la Ley de Impuesto de 1943, y al particular, asevera que la exención difiere de la exoneración; que aquélla se concede de pleno derecho, **sin que medie gracia ni intervención de las autoridades**.

Es verdad, como dice Manuel Márquez hijo, que en algunos excepcionales casos, la exención debe ser comprobada, pero ello no es la regla general, como veremos más adelante.

Prosiguiendo con el punto, es menester señalar que dada la exención -prevista en tal ley-, que obraba respecto de "la Nación, los Estados que la integran; las Municipalidades, los Institutos Oficiales Autónomos, los funcionarios diplomáticos, extranjeros y los funcionarios de carrera y otros agentes de gobiernos extranjeros, los tres últimos en cuanto a remuneraciones recibidas de sus gobiernos", no estaban ellos obligados a cumplir requisito alguno. Tampoco lo estaban otras rentas que no se computaban para ningún efecto relativo a la fijación del impuesto ni las indemnizaciones de seguros, ni los depósitos en ahorros no mayores de cinco mil bolívares, ni las indemnizaciones laborales, ni los intereses de las cédulas hipotecarias de bancos cuyo capital, cuando menos en un cincuenta por ciento, sea del Estado, por disponerlo así el Reglamento de la Ley.

Por su parte, algunas instituciones sí debían comprobar, según el precitado Reglamento de Ley, su condición de exentos. Así era el caso de las **instituciones religiosas** que debían enviar a la Administración General del Impuesto sobre la Renta la relación del origen, administración e inversión de sus ingresos; las instituciones **benéficas y de asistencia social**, que debían enviar a la misma Administración copia de sus reglamentos internos, de sus estatutos o de cualquier otro documento orgánico; del acta constitutiva, si se trataba de una asociación, y la relación del origen, administración e inversión de sus ingresos, además de estar obligados a tener a disposición de los funcionarios fiscales los libros de contabilidad reveladores de sus operaciones, deber que aún subsiste para ellas; las **asociaciones artísticas, científicas, educativas y culturales y las asociaciones profesionales**, sometidas a la misma obligación antes anotada para las instituciones benéficas y de asistencia social; y los **bancos cuyo capital perteneciera por lo menos en un cincuenta por ciento al Estado**, que debían enviar a la Administración General del Impuesto una lista especificativa de los títulos que emitieran y de sus características, dentro de los noventa días siguientes al de su emisión.

Y en cuanto a la exención de cánones de arrendamiento provenientes de las nuevas construcciones destinadas a viviendas individuales con costo no superior a cuarenta mil bolívares, y otras construcciones de valor no superior a treinta mil bolívares, la exención procedía si se solicitaba el permiso municipal o se comenzaba la obra en el tiempo allí indicado.

Si bien el Reglamento hace pensar que sólo en los casos excepcionales vistos la Administración Fiscal, en últimas, sería la que determinaría la viabilidad de la exención, no es indicador ello de que, en todo caso, la dispensa sea de la esencia de la exención, por cuanto el mismo Reglamento contiene como regla, los casos en que no se requiere tal dispensa.

Vinculado al punto está el hecho de las posiciones -que pueden dualizarse- acerca del nacimiento o no de la obligación tributaria, en caso de que haya exención. Son ellas las siguientes, referidas por Paulo de Barros Carvalho, brasilero, en *La Institución de la exención como instrumento de extrafiscalidad*, ponencia participante en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, año 1975:

a) **Posición Tradicional.** Para esta posición la exención es un beneficio legal que concede el Legislador, ella genera el tributo y el efecto preciso de la misma es dispensar al sujeto pasivo del pago de la cantidad debida.

Según la tesis, la ley, nacido el hecho imponible, atendiendo a necesidades éticas, políticas, sociológicas, morales o económicas, dispensa al deudor propiciando la extinción del vínculo fiscal.

Participan de este criterio, entre otros, Amilcar de Araujo Falcao, Giuliano Fonrouge, Ramón Valdés Costa y Rubén Gómez de Sousa.

Fue esta la posición por la cual se inclinó el Modelo del Código Tributario para Latinoamérica, en cuya redacción intervinieron los precitados Fonrouge, Gómez de Sousa y Valdés Costa.

b) **Posición Contraria.** Para esta tesis hay ficción en el nacimiento de la obligación tributaria.

Sostiene este parecer, entre otros, Souto Maior (*Exenciones tributarias*), quien además manifiesta que la mejor doctrina brasilera -lo cual es valedero para la otra doctrina similar- no se percató de que da como hecho cierto lo que era necesario demostrar: la ocurrencia del hecho generador. Y agrega, refiriéndose al razonamiento de la tesis que adversa (“por una metamorfosis jurídica, la Ley tributaria transforma el hecho generador en hecho exento”) lo siguiente: “Si fuera posible tal fenomenología, la norma que estableciera la exención estaría, seguramente, en contradicción con la norma que definiera el hecho generador de la obligación tributaria y dos proposiciones normativas contradictorias no podrían ser ambas válidas (principio jurídico de la contradicción)”.

Comenta Paulo de Barros Carvalho que la visión tradicional de la exención tributaria fue erigida sobre premisas totalmente falsas, razón por la cual debe ser reformulado el concepto. Y agrega: “no surge, por eso, relación jurídica de ninguna especie, al menos cuanto al hecho descrito en el dispositivo que exenciona”.

A esta tesis contraria se suman Héctor Villegas (*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*) y Adolfo Carretero Pérez (*Derecho Financiero*). Observemos lo que dice el primero:

...La hipótesis legal neutralizante tributaria es la enemiga del hecho imponible. Su misión es la de destruir en forma total o parcial la consecuencia habitual de la realización del hecho imponible.

El segundo afirma:

...no surge (la obligación tributaria) porque la ley tipifica hechos a los que se les exime de la obligación, o sea normas excluyentes, exención objetiva es un caso descrito por una norma declarativa, de que si se produce el supuesto no hay obligación tributaria.

Concluye Barros Carvalho así:

...ninguna relación jurídica nacerá, exactamente, por el reconocimiento del carácter supresor que aquella clase de preceptos encierra, con referencia a las reglas de incidencia tributaria.

Es conveniente indicar que en la misma oportunidad de las clases a que me he referido en el punto 8 (el de la responsabilidad de los sujetos pasivos responsables), tomé parecer a los participantes en el evento allí citado, sobre el aspecto que estamos examinando y, al igual que ocurrió en esa ocasión con respecto a tal punto, los criterios fueron discrepantes, pero resumibles así:

a) La exención genera la obligación tributaria

Para esta tesis nace el hecho imponible y, por ende, la susodicha obligación.

b) La exención no genera la obligación tributaria

Para esta corriente no nace la obligación, porque si ello ocurriera debería -como paso posterior- iniciarse el procedimiento de determinación, incompatible con la exención misma.

Otros, con la misma finalidad de negar el apareamiento de la obligación, opinaron además, que la Ley de Impuesto sobre la Renta no considera enriquecimientos o rentas los ingresos de las personas a las cuales exenciona. Y otros entienden que si se pensara en la factibilidad de que aparezca la obligación, ello sería impráctico por no generar ningún deber concreto de parte del sujeto exencionado, y que si el hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, entonces no tiene sentido que tal hecho aparezca si no va a ocasionarse el efecto de ese tributo.

No dejó de ser analizada por esta posición la “inmunidad fiscal”, llegándose a la conclusión de que no puede confundirse con la exención, tal y como se entiende aquélla, con sus efectos no generadores de obligación tributaria.

c) Opinión personal

A la luz de lo dicho, pienso que si el Legislador dispensa desde el comienzo, no parece vislumbrarse la utilidad de que simultáneamente a ello aparezca una obligación que no se traduciría en nada para la Administración.

Motivo de las exenciones

El motivo de las exenciones varía. Por supuesto que no vamos a referirnos sino a algunas, con la sola finalidad de conocer el porqué de su existencia. Nos bastará, por tanto, con concretarnos a las que se contenían en la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, algunas de las cuales perduran en nuestra Legislación Tributaria. Son ellas las siguientes:

a) Exenciones por razones de territorialidad

El caso de los funcionarios diplomáticos de naciones extranjeras acreditados en nuestro país.

Según comentario de Manuel Márquez hijo, y aunque la ley no coloca el caso en el artículo donde trata de las exenciones, se justifica esa exención en virtud de lo siguiente: “... ya que según la costumbre internacional se consideran los edificios donde funcionan las legaciones como territorio del país que representan y por lo tanto como si no estaría situado en Venezuela el lugar donde se ganan las remuneraciones”.

b) Exenciones por razones de cortesía internacional

El caso de los agentes consulares y otros funcionarios y agentes de gobierno extranjeros, siempre y cuando igual tratamiento se conceda a los funcionarios similares de Venezuela.

c) Exenciones por razones no lucrativas

Como sería el caso de las entidades religiosas, benéficas, de asistencia social. Y el caso de las entidades artísticas, científicas, educacionales, culturales y asociaciones profesionales, si no persiguieren ganancias.

d) Exenciones por razones de estímulo

Es el caso de los ahorros hasta cierto límite.

e) Exenciones por razones de conveniencia social

Es el caso de las indemnizaciones recibidas por los trabajadores o sus herederos en virtud de muerte, enfermedad o cualquier accidente ocurrido en el trabajo, y los recibidos por contratos de seguros. Así mismo, los intereses de las cédulas hipotecarias emitidas por los bancos cuyo capital pertenezca por lo menos en un cincuenta por ciento (50%) al Estado.

f) Exenciones por diversas razones

El caso del Banco Central de Venezuela. La Comisión de Estudios de Legislación Fiscal, en la Exposición de Motivos de la Ley, dice refiriéndose a esta exención: "... a) porque su ley creadora y orgánica lo equipara a las oficinas del Tesoro; b) porque el Estado debe poseer, por lo menos, la mitad de sus acciones; c) porque las utilidades de los particulares, copio accionistas, están limitadas al siete por ciento anual, cualquiera que sea el monto de las ganancias del Banco; d) porque el remanente de utilidades del Instituto, después de deducidos los intereses de los accionistas y las reservas determinadas por la ley, no van a engrosar el patrimonio de los accionistas, sino a constituir un fondo de inmigración y colonización, finalidad ésta de evidente e indiscutible utilidad social".

g) Exenciones por otras razones

En el caso de las entidades públicas y de los institutos autónomos, lo cual, a posteriori, trató de fundamentarse en que el Estado no podía ser acreedor y deudor de sí mismo.

En Dictamen CJ-49 del 13-4-73, la Contraloría General de la República sostiene:

"...la exención contenida en el numeral 1 del artículo 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se fundamenta en la consideración lógica de que el Fisco venezolano -que es la persona que representa a la Hacienda Pública- no puede pagarse contribuciones a sí mismo, y de que tampoco deben pagar impuesto sobre la Renta las personas públicas distintas del Fisco pero que tienen por fin coadyuvar al cumplimiento de las finalidades del Estado venezolano, específicamente

de círculos viciosos dentro del flujo de ingresos y egresos del sector público, y, en este sentido, cumple una función similar a la del artículo 26 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, donde se establece que los bienes de la Nación destinados al Servicio Público están exentos de contribuciones o gravámenes estatales o municipales”.

La exención y la exoneración

En Dictamen CJI-00082 del 1-7-74, la Consultoría Jurídica del Ministerio de Hacienda expresó:

...La exoneración, aunque en la práctica tenga las mismas consecuencias que la exención, es en esencia radicalmente distinta de ésta y ello se ve claramente de lo siguientes:

Aun cuando los supuestos de hecho que la norma tributaria prevea como requisitos para tener derecho a la exoneración se encuentren totalmente cumplidos, el Ejecutivo Nacional, por razones de precariedad fiscal o por cualesquiera otras, valederas a su juicio, puede negar dicho beneficio o concederlo parcialmente. Esto en ningún caso puede ocurrir con la exención que por su fundamentación y naturaleza emana de la ley misma y como antes expresamos, opera de pleno derecho. Podríamos afirmar que la exención es un derecho adquirido que otorga la ley, y por eso mismo su alcance es limitativo, taxativo, y el beneficio no puede extenderse analógicamente a otra persona o renta distinta de aquella que la ley misma dispone.

La circunstancia de que, al menos en el caso de las entidades benéficas o de asistencias social, tal como lo prevé el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, deben cumplir con los **deberes de hacer** (“comprobar su carácter ante la Administración General del Impuesto sobre la Renta, y al efecto dirigir a ésta una representación acompañada de sendas copias de su acta constitutiva, reglamento interno, estatutos y de cualquier otro documento orgánico”) o **deberes de tolerancia** (“tendrán siempre a disposición de los fiscales los libros de contabilidad donde aparezcan sus operaciones”); esa circunstancia, repito, no desdice del hecho de que rige de pleno derecho lo de la exención que le es dada por el Legislador.

Temporalidad de la exención

Aparte de que la exención puede ser total o parcial, ella no es intemporal. Podría cesar cuando cesen las circunstancias que la hayan hecho viable.

La Sala de Reconsideración Administrativa del Ministerio de Hacienda se pronunció sobre el particular (Resolución HIR-900-267 del 25-4-75), en un caso donde se invocó la permanencia de una exención (otorgada por Decreto de la Junta Revolucionaria de Gobierno de los Estados Unidos de Venezuela, en fecha 26-10-46). Transcribimos algunos párrafos de esa resolución:

...Sin desconocer los alegatos de la recurrente de considerar el Decreto Ley como verdadero acto legislativo, hay que puntualizar acerca de la interpretación fiscal dada al asunto que nos ocupa (...) Las exenciones una vez concedidas pueden ser suspendidas cuando ya no se den las condiciones establecidas al otorgarlas. Por consiguiente para que la referida exención funcione en la actualidad, se hace necesario que se encuentren dadas las circunstancias particulares que existían para el momento de concederla, que la extensión del respectivo supuesto de hecho comprendido en el presupuesto legal del Decreto sea el mismo, que la finalidad, otra característica de la exención, aún existía y que permanezca la causa que la justifique (...) Efectuada esta investigación encontramos que uno de los elementos constitutivos del supuesto de hecho no fue verificado, tal es, que Venezuela, desde 1963, dejó de formar parte de dicha empresa y por consiguiente la consecuencia jurídica no es susceptible de producirse, ya que el interés económico que inspiró originalmente al Gobierno Nacional al crear el beneficio fiscal acordado ya no existe; por consiguiente la ausencia de este requerimiento destruye la razón de la existencia del incentivo.

Y en cuanto al punto específico de la temporalidad de las leyes, la resolución que se ha transcrito parcialmente antes, atendiendo a que “la exención se desconectó de la realidad sobre la cual debe aplicarse, convirtiéndola en innecesaria”, consideró que estaba dada la hipótesis de la derogación tácita del Decreto:

...La derogación tácita, aceptada universalmente por la mayoría de la doctrina y jurisprudencia, es aplicable a cualquier especie de derogación, y tiene lugar cuando existe incompatibilidad material entre los preceptos de una ley anterior y de una ley posterior, sin que la posterior contenga cláusula derogatoria expresa, ni haga incluso alusión a la ley anterior (...) Esta doctrina (...) ha sido confirmada y defendida por la Corte Suprema de Justicia en varias oportunidades. Aplicando estos principios al caso de antes, forzosamente tenemos que concluir en que el Decreto ha sido derogado tácitamente por razones intrínsecas esta Administración General considera que el Decreto (...) dictado por la Junta Revolucionaria de Gobierno carece de toda vigencia y eficacia a los fines pretendidos.

LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA

Expresa el Código Orgánico Tributario en su artículo 57:

...La transacción judicial es admirable en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable.

La manera como está redactado el artículo ha motivado diversas opiniones, de las cuales transcribimos las siguientes:

¿A qué hechos se refiere el legislador? ¿Es que acaso hay hechos divorciados de la norma tributaria o independientes de ella?

¿Acaso una transacción en cuanto a la determinación de los hechos, puede ser concebida aisladamente del presupuesto fáctico establecido por el legislador como hecho generador del tributo?

(César Hernández en *Las transacciones petroleras a la luz del Código Tributario*).

...parece una cuestión bastante difícil de delimitar, en una relación tributaria, cuáles son las circunstancias que constituyen la determinación de los hechos, aislándolo de la interpretación de la norma aplicable al caso, pero creemos que la disposición se refiere a la calificación que se asigne a aquellos hechos que conforman la actividad del contribuyente a los efectos de considerarlos como elementos integrantes del supuesto de hecho contenido en la norma tributaria, un ejemplo de esto sería la calificación efectuada en un acta de reparo a determinado gasto considerado por el contribuyente como normal y

necesario para la producción de la renta y, por ende, deducible de la renta bruta. Otro caso sería la calificación que se asigne a un activo a los efectos de determinar su vida útil y la cuota de depreciación deducible. También estaría dentro de la determinación de los hechos la calificación de la actividad económica del sujeto, a los efectos de considerarla exonerada o exenta de una rebaja de impuesto.

(Aurora Moreno de Rivas, en *La transacción Judicial en los Procesos Contencioso Tributario*).

...Son cuestiones de hecho susceptibles de dar lugar a una transacción los avalúos de bienes, las determinaciones cuantitativas, de ingresos o de egresos, las características de determinadas mercancías, la identidad del sujeto pasivo de la obligación, los elementos de hecho que definen un responsable tributario, etc.

(José Andrés Octavio, en *La transacción en el Código Orgánico Tributario*).

Si bien es cierto que -como se ha visto- algunos de los hechos que caerían en la transacción judicial serían los que, a título de ejemplo, señalan los dos últimos expositores, e independientemente de las inquietudes que, con seriedad, expresan los dos primeros nombrados acerca de la manera no clara como está redactada la norma antes indicada, importa señalar que pareciera que el sentido de tal norma es el de que no haya transacción judicial cuando medien situaciones relacionadas con la interpretación de la norma tributaria, o con situaciones de mero derecho. Creemos que ese ha sido el fin perseguido. Pero aún así no es ella clara, porque podrían presentarse casos en donde estando de por medio la solución del significado de la norma aplicable, también hubiese hechos que probar. En tal hipótesis pareciera que se permite y al mismo tiempo no se permite la transacción.

Otro punto de interés es el que conduce a pensar **si la transacción es o no medio de determinación tributaria:**

...el Proyecto adoptó el articulado del Modelo, pero con dos diferencias importantes. En primer lugar, no calificó la transacción como un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que la ubicó en capítulo separado, bajo el criterio de que la transacción no extingue la obligación, sino que fija sus términos definitivos, en lo que podría considerarse como un procedimiento extraordinario de determinación, semejante a la figura del concordato tributario...

(José Andrés Octavio, *obra citada*).

No creemos que la transacción sea un medio de determinación tributario, no sólo porque expresamente no lo prevé el Código Orgánico Tributario, sino por las razones siguientes:

A) Si nos atenemos a Héctor Villegas (*La Eficacia Recaudatoria y los Derechos Individuales frente a la Determinación Tributaria*), la determinación tributaria es “el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso particular si existe una deuda tributaria, en su caso quien es el obligado y cuál es el importe de la deuda...”

Si es así, entonces no es posible que la transacción persiga ese objetivo: constatar si existe deuda, por cuanto precisamente si existe transacción es porque hay deuda preexistente.

B) Si la transacción fuere un modo de determinación de tributos, habría entonces que convenir en que la voluntad de las partes, la vía convencional, es fuente de tal determinación, lo cual no ha sido contemplado por el Código Orgánico Tributario. Debe recordarse lo que afirma Narciso Amorós (*Derecho Tributario*):

...si es inconcebible que el impuesto tenga un carácter contractual, el Poder que lo crea y regula debe participar, aún con mayor razón, de este carácter legal. En realidad, el principio de la legalidad tributaria constituye la cimentación precisa para toda la arquitectura del Derecho Tributario. Solamente admitiendo que tal Derecho tiene como fuente y como origen exclusivo la ley, es como podemos nosotros hablar de un Derecho Tributario e incluso justificar toda la actividad del Estado en esa materia...

El mismo autor nos dice en su obra, al referirse a las liquidaciones tributarias:

...Constituyen un acto meramente unilateral de la Administración que, a juicio de la Administración, procede, pues dependen de su adecuación o no a la situación tributaria y no constituyen una exigencia ineludible de la Administración respecto al contribuyente. La liquidación aparece así como el más trascendente o característico de los actos de determinación del impuesto desde el punto de vista de la Administración. Para nosotros la obligación impositiva concreta y exigible por la Administración surge en virtud de ésta, pues lo que nace al producirse el presupuesto de hecho es la relación tributaria. Estimamos que la norma tributaria contiene un mandato abstracto e hipotético que se va concretando a través de la relación tributaria, pero no tiene trascendencia para el contribuyente mientras no se produce la liquidación. El presupuesto de ésta es la situación tributaria.

Un tercer punto de interés es el concerniente a si puede asegurarse la existencia de **concesiones recíprocas** en materia de transacciones tributarias. Los criterios varían. Unos son de la opinión de que de parte del contribuyente no habría concesión alguna y, por ende, que sólo el Fisco sería quien se sacrificaría, de donde se concluye que lo que, en definitiva, existiría sería una **remisión fiscal**, o una mal llamada **exoneración**.

Para la otra corriente de opinión, en la cual figura el prenombrado José Andrés Octavio, sí habría concesiones recíprocas. Veamos lo conducente:

...cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria litigiosa recibe la ventaja de una reducción del reclamo fiscal, renunciaría por su parte a la posibilidad de obtener en la sentencia una reducción mayor o una eliminación total de lo reclamado. En esta renuncia está la contraprestación del sujeto pasivo...

No compartimos este criterio. La tesis asegura, en todo caso, la victoria del sujeto pasivo, lo cual no es cierto, ni siquiera por vía de vaticinio. En juicio, el Fisco también podría tener la expectativa de triunfo.

Pensamos que cuando medie una transacción judicial, no es tal renuncia la que permitirá identificar la concesión o sacrificio, dado que nadie puede asegurar con antelación que alguien habrá de salir triunfante.

Si examinamos el asunto del lado del Fisco, su concesión sería cobrar una cuota tributaria menor, pero no encontramos en el sujeto pasivo cuál es realmente su concesión o sacrificio.

En un trabajo anterior, donde tocamos el punto, afirmamos:

...En cuanto a las concesiones recíprocas que, como antes dijimos, son de la esencia del contrato de transacción, no es menester la existencia de proporcionalidades, o de prorratesos de por mitad, en tales concesiones. Y por éstas, en él decir de Guillón Ballesteros, debe entenderse lo siguiente: "El que una parte sacrifica el derecho afirmado con la pretensión o negación, o en otras palabras, que la exigencia de la subordinación total del interés ajeno afirmada en la pretensión se sacrifica parcialmente y viceversa, también se sacrifica la exigencia de la total libertad de cualquier obligado, afirmada en la negación de aquélla". Agrega él autor "El punto más singular de este

mecanismo consiste en operar sobre derechos inciertos, en el sentido de que su existencia no es objetivamente conocida, sino sólo afirmada por las partes”. Concluye el tratadista así: “las recíprocas concesiones significan sacrificio de las pretensiones aducidas por las partes en la controversia o, si se quiere, de los derechos por las mismas alegados (...) Para que la transacción se dé, en sentido general, se requiere de la presencia de los siguientes elementos, que son esenciales a su existencia y validez: consentimiento, capacidad, poder y objeto...”

NATURALEZA JURÍDICA DE LOS INTERESES MORATORIOS E INTERESES COMPENSATORIOS

El artículo 59 del Código Orgánico Tributario, en su encabezamiento dispone lo siguiente:

Artículo 59. Obligación de pagar intereses moratorios: La falta de pago de la obligación tributaria, sanciones y accesorios, dentro del término establecido para ello, hace surgir, sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses de mora desde la fecha de su exigibilidad hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a la tasa máxima activa bancaria incrementada en tres (3) puntos porcentuales, aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes.

Frecuentemente se utilizan diversas expresiones en el campo del Derecho Tributario, para referirse al fundamento de los tales intereses, y se tilda a éstos de medios resarcitorios, de sanciones, etc.

Para quienes sustentan el primer criterio, los mencionados intereses existirían en razón de un daño ocasionado en el retardo del pago del tributo. Ahora bien, no compartimos esa opinión porque no encontramos que el sujeto pasivo tributario tenga que restituir, reparar o indemnizar, si atendemos al significado de cada uno de ellos, ninguno de los cuales concilia con lo que en realidad ocurre con los comentados intereses.

En efecto, la restitución, en materia civil, supone que se devuelvan las cosas que otro tiene con pago de los deterioros o menoscabos. Ese no es el caso del asunto respecto del cual tratamos.

Por su lado, la reparación, también en civil supone que provenga de no haberse previamente restituido, circunstancia por la cual obran en cuanto a este punto las mismas objeciones antes señaladas.

Y en lo que concierne a la indemnización, la misma se concibe para la víctima en caso de lesión corporal, de atentados en su honor o a los de su familia; a la libertad personal, violación de domicilio o como consecuencia del dolor sufrido en caso de muerte de la víctima, hipótesis todas que no coinciden con el asunto inquirido.

Si a una modalidad del daño, el lucro cesante, quisieran algunos acudir, para la misma justificación, por aquello de que habría, con la mora, un aumento no realizado o una no utilidad, ¿dónde está la norma que así lo justifique, por vía de ilícito al menos?

Tocante a quienes quieren ver en el particular una **sanción**, debe decirse lo siguiente:

Si nos atuviéramos, por ejemplo, a la tesis que pregona Tulio Chiossone en *Sanciones en Derecho Administrativo*, donde se distingue entre **pena** (cuando hay transgresión a una “regla advertiva” configuradora de delito) y **sanción** (cuando hay transgresión a una “regla previsiva, que impone un deber o prohíbe objetivamente determinada conducta”, es decir transgresión no al estatus ético-jurídico sino a la “regla legal objetivamente considerada que impone una obligación o un deber”, o que como se ha dicho, prohíbe objetivamente cierta conducta), es indudable que los intereses nunca serían encuadrables en el primer supuesto, el de la pena, aunque pudiera caber en el de sanción; pero aún así no hay que olvidar que esta última sólo se generaría cuando la legislación lo disponga expresamente, y ello no ha ocurrido, al menos con el Código Orgánico Tributario venezolano cuyos artículos sobre intereses moratorios y compensatorios no pertenece al Título sobre **Infracciones y Sanciones**.

Es verdad que ciertas leyes -como las municipales- incluyen esos intereses en el renglón sancionatorio, pero sólo lo han hecho por razones meramente formales. En esos casos, con seguridad, los legisladores no meditaron en cuanto al fundamento de tales intereses.

Por lo tanto, nos basamos para fundamentar a los intereses moratorios, por un lado, en el Principio que reza “El que retarda la entrega incurre en mora” y, por otro lado, en los intereses retributivos. Estos últimos son, en definitiva, su verdadero fundamento.

Todo lo dicho antes también es aplicable a los llamados intereses compensatorios y a los recargos, todo ello independientemente de la hipótesis que los genera.

MITOS TRIBUTARIOS

1) Usualmente, en materia de distinción entre **impuestos directos e indirectos** se afirma que los primeros atienden a la capacidad económica del sujeto contribuyente, lo que no harían los indirectos; pero no siempre es así, por cuanto tal y como se afirma en el trabajo *Elementos de Finanzas Públicas Venezolanas* de Luis Miguel Tamayo, aparecido en la Revista de Hacienda N° 23, de febrero de 1947 (órgano del Ministerio de Hacienda de los EE.UU. de Venezuela), página 42: “**Los artículos de lujo y superfluos (...) su consumo es prueba evidente de capacidad tributaria**: Toda persona puede abstenerse de usar estos artículos sin perjuicio alguno para su salud y bienestar, de modo que al hacerlo está demostrando poseer posibilidades económicas suficientes, que en tal caso justifican la exacción del impuesto que paga...” (Negritas nuestras).

En la misma Revista, página 139, encontramos otro ejemplo donde se habla de los impuestos indirectos sobre la circulación: “Se ha dicho que la imposición se ajusta al principio de la capacidad contributiva por cuanto en cada uno de los actos o negocios que dan origen al impuesto, una de las partes obtiene una ganancia, siendo justo que el Fisco aproveche este aumento de capacidad económica...”

2) También usualmente, en materia de la misma distinción impositiva, se afirma que los impuestos indirectos admiten traslación (criterio económico), lo que no ocurriría con los otros: los directos. Leamos en *El Impuesto sobre la Renta en Venezuela* (1945), del Dr. Manuel M. Márquez hijo, quien fuera Administrador General del Impuesto sobre la Renta de Venezuela: “un impuesto directo puede trasladarse, tal sucede a veces con los **impuestos sobre alquileres** que en localidades donde hay pocas habitaciones es pagado por los **inquilinos en vez de serlo por el propietario**”.

En la referida Revista, página 35, el mismo trabajo comentado dice: “El criterio de la traslación ha sido rechazado por muchos expositores modernos por considerar que con ello se confundan dos cosas distintas, como es el carácter de directo o indirecto y la traslación

del mismo. Además, existen ciertos impuestos indirectos que no se trasladan y algunos directos en los cuales es posible su difusión”.

Ejemplos de este último ya los mencionamos. Faltaría un ejemplo de la no traslación en el caso de un impuesto indirecto. Lo trae el prenombrado Manuel M. Márquez: “En otras ocasiones los impuestos indirectos pueden ser absorbidos por el intermediario. Así, en momentos de crisis los comerciantes para poder vender existencias viejas de artículos deben cargar con los impuestos aduaneros y otros de consumo y vender las mercancías al costo neto a aún menos”.

De lo anterior deriva una buena apreciación del mismo Márquez, que permite recordar que las clasificaciones o divisiones, esta vez de tributos, de impuestos, deben entenderse con criterio relativo. Veamos lo que él expresa: “...los impuestos directos inciden normalmente sobre la propia persona que los paga (...) en cambio los impuestos indirectos repercuten normalmente sobre personas distintas de quienes hacen el pago (...), en última instancia (...) sobre el consumidor.

Conexo con el párrafo anterior debe verse el criterio de Lucien Mehl en *Elementos de Ciencia Fiscal*: “...un impuesto indirecto (...) Si bien, por lo general, tiene por efecto provocar una elevación en los precios del producto gravado y generalmente se soporta por el consumidor, con todo es satisfecho por el productor o comerciante, deudor legal del impuesto, que entrega al Estado, por consiguiente, una prestación pecuniaria directa”. Y agrega, referente al mismo impuesto indirecto: “...en realidad es soportado e indirectamente por el consumidor”. Esto se corresponde con el artículo 27 del Decreto de Ley que establece el Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor; pero siempre bajo el entendido de que no es que el consumidor paga el impuesto. Siempre lo paga el contribuyente. Lo que ocurre es que éste está facultado legalmente para trasladar el débito fiscal a los que funjan como adquirientes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios, quienes están obligados a soportarlos.

3) Temporalmente, no siempre la recaudación del impuesto ocurre luego de haberse sucedido el hecho imponible. Hay casos cuando primero se recauda (adelantos o anticipos) y luego opera el hecho imponible.

**NATURALEZA DEL LAPSO PARA EL EJERCICIO DEL
RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**



JOSÉ P. BARNOLA (h.)

Educación y Experiencia Profesional

Abogado Cum Laude, Universidad Católica Andrés Bello (1993).
Cursa la Especialización en Derecho Tributario, Universidad Central de
Venezuela.

Abogado Asociado, Departamento de Impuestos del Despacho de
Abogados de Baker & Mc Kenzie (1996-presente). Juez Accidental,
Juzgado 3° de Primera Instancia en lo Civil, Mercantil y Tránsito de
Caracas (1995-presente). Abogado asociado, Escritorio Calcaño-
Vetancourt (1995-1996). Asesor Jurídico, Presidencia del Consejo Su-
premo Electoral (1993-1994).

Trabajos publicados

LIMITACIONES AL PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL, *Economía Hoy*, 28-01-1998.

RESIDENCE FOR TAX PURPOSES, *Daily Journal*, 11-12-1997, p.9
Baker & McKkenzie Latin American Legal Developments Bulletin, enero de 1998, Vol.6, N°1, p.23. Publicado también como LA RESIDENCIA A LOS EFECTOS FISCALES, *Economía Hoy*, 19-11-1997.

EL PRINCIPIO DE LA LEGALIDAD Y LOS IMPUESTOS DE TELECOMUNICACIONES, *Economía Hoy*, 10-09-1997.

PAGO DE TRIBUTOS, *Economía Hoy*, 21-05-1997.

SENIAT CANNOT DEMAND THE N.I.T., *Baker & McKenzie Latin American Legal Developments Bulletin*, abril de 1997, Vol. 5-N° 2. Publicado también como EL SENIAT NO PUEDE EXIGIR EL NIT, *Economía Hoy*, 26-03-1997, *El Oriental* (Maturín), 12-08-1997.

LA BUENA FE DEL CONTRIBUYENTE, en colaboración con Luis Fernando Mackenna Jr., *Economía Hoy*, 18-06-1997, *Correo del Caroní* (Ciudad Guayana), 05-09-1997.

LOS EXPORTADORES VS. EL FISCO, en colaboración con Luis Fernando Mackenna Jr., *Revista Gerente*, abril 1997.

Naturaleza del Lapso para el ejercicio del Recurso Contencioso Tributario

José Barnola (h).

*"Je craindrais moins les mauvaises lois,
si j'étais sûr qu'il n'y eut que de bons juges"*

M. Bergeret¹

INTRODUCCIÓN

El artículo 187 del Código Orgánico Tributario (COT)² establece la caducidad del recurso contencioso tributario en la siguiente forma:

El lapso para interponer el Recurso Contencioso Tributario será de veinticinco (25) días hábiles, contados a partir de la notificación del acto que se impugna o del vencimiento del lapso previsto para decidir el Recurso Jerárquico en caso de denegación tácita de éste o de la notificación de la resolución que decidió expresamente el mencionado Recurso.

La lectura del mencionado artículo plantea las siguientes preguntas: ¿Qué naturaleza tiene el lapso consagrado?; ¿Cómo debe computarse, por el calendario de la Administración Tributaria o por el calendario de los tribunales superiores de lo contencioso tributario? Para contestar dichas preguntas hemos dividido el presente trabajo en cuatro partes, a saber: **I. Antecedentes del recurso contencioso tributario, II. Naturaleza del lapso para la interposición del recurso contencioso tributario, III. La interpretación *favorabilia sunt ampliandi* y el principio de irretroactividad y IV. Conclusiones.**

¹ Cit. en Louis Delbez: *Les principes généraux du contentieux international*, p. 28.

² Decreto-Ley N° 189 de Reforma Parcial del COT. Gaceta Oficial de la República de Venezuela (G.O.) N° 4.727 Extraordinario del 27/5/94.

I. ANTECEDENTES DEL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Antes de 1983, la impugnación en vía judicial de los actos de determinación de tributos nacionales y sus accesorios estaba prácticamente reducida al recurso contencioso-fiscal previsto en el caso del impuesto sobre la renta, el cual era conocido por los Tribunales del Impuesto sobre la Renta.³ La interposición del recurso estaba sometida a un lapso de caducidad de 15 días hábiles y debía interponerse ante la Administración Tributaria, la cual tenía la facultad de pronunciarse sobre la viabilidad del recurso.⁴ Por otra parte, los actos de determinación de tributos municipales y estatales eran impugnados en sede judicial mediante el recurso contencioso-administrativo de anulación previsto en el artículo 181 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia,⁵ el cual era conocido por los tribunales superiores regionales de lo contencioso-administrativo y estaba sujeto a un lapso de caducidad de seis meses.

El COT,⁶ reformado en 1992⁷ y 1994,⁸ unificó el sistema con la consagración del recurso contencioso tributario, lo cual significa que hoy en día la impugnación de todos los actos de determinación de tributos (nacionales, estatales y municipales) es tramitada por ante los tribunales superiores de lo contencioso tributario,⁹ disponiendo el

³ Ley de Impuesto sobre la Renta. G.O. N° 2.894 Extraordinario del 23/12/81, (hoy derogada), Título IX (De los recursos), Capítulo II (Del recurso contencioso fiscal), Capítulo III (De los Tribunales del Impuesto sobre la Renta), Capítulo IV (Del procedimiento), artículos 131-50.

⁴ Marcos Ramírez Murzi: "El Contencioso Tributario" en *Comentarios al Código Orgánico Tributario*, p. 146.

⁵ G.O. N° 1.893 Extraordinario del 30/7/76.

⁶ G.O. N° 568 Extraordinario del 31/8/82.

⁷ Ley de Reforma Parcial del COT. G.O. N° 4.466 Extraordinario del 11/9/92.

⁸ *Supra* nota 2.

⁹ Actualmente en número de nueve, con sede en la ciudad de Caracas y competencia a nivel nacional. Según el artículo 224 del COT (1994), antes del 31/7/95 debían crearse ocho Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario con sede en las siguientes ciudades: Barquisimeto, Maracaibo, San Cristóbal, Valencia, Calabozo, Puerto La Cruz, Puerto Ordaz y Porlamar. Sin embargo, hasta la fecha de este artículo (julio de 1998) el precepto no ha sido cumplido (*cf.* Alberto Blanco-Uribe Quintero: "El Recurso Contencioso-Tributario en el Derecho Procesal", en *Revista*

contribuyente de 25 días hábiles para la interposición de dicho recurso, sin necesidad de agotar la vía administrativa.¹⁰ De acuerdo con el artículo 188 del COT, el recurso, alternativamente y a elección del contribuyente, puede ser interpuesto: (i) directamente ante el tribunal competente; (ii) a través de la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria respectiva; (iii) a través de cualquier otra oficina de la Administración Tributaria correspondiente al tributo de que se trate; o (iv) por intermedio de un Juez del domicilio fiscal del recurrente.

El fundamento del recurso contencioso tributario, que se inscribe como una especie del contencioso-administrativo general,¹¹ es el

de Derecho Tributario N° 70, p. 99).

¹⁰ En efecto, ante la resolución culminatoria del sumario administrativo, el administrado tiene la opción de interponer el recurso jerárquico o el recurso contencioso tributario (COT, artículos 164 y 185, numeral 1). En la *Exposición de Motivos del COT* (Congreso de la República, 1977), no se señala la razón por la cual se escogió el plazo de 25 días hábiles. En nuestra opinión resulta exagerada la desproporción entre el plazo de caducidad del contencioso administrativo general (seis meses) y del contencioso tributario (25 días), lo cual plantea el tema de la suficiencia del plazo para deducir el recurso contencioso tributario. **Horacio D. Díaz Sieiro et al** señalan que el plazo general de 90 días para la impugnación judicial de los actos administrativos en la Argentina ha recibido reiteradas críticas y que podría ampliarse sin que ello implique un perjuicio para la Administración ni tampoco vulneración alguna al principio de seguridad jurídica (**Horacio D. Díaz Sieiro, Rodolfo Diego Veljanovich y Leonardo Bergroth: Procedimiento Tributario (Ley N° 11.683), p. 71, nota 131**). Con ocasión de la unificación de la jurisdicción contencioso-administrativa, debería uniformarse el plazo de caducidad para todas las pretensiones contencioso-administrativas, incluyendo las tributarias (*cf.* **Antonio Canova González: Reflexiones para la Reforma del Sistema Contencioso Administrativo Venezolano, p. 208-13**). En Francia, por ejemplo, el plazo de caducidad del recurso de anulación es de dos meses, independientemente del contenido del acto impugnado (*Cfr.* **Jean Rivero: Derecho Administrativo, p. 240**).

¹¹ *Cfr.* **Blanco-Uribe: cit., p. 95; Luis Fraga Pittaluga: Los Recursos Tributarios. El Efecto Suspensivo y las Medidas Cautelares, p. 6-7; Exposición de Motivos del Proyecto de Código Tributario de Venezuela, supra nota 10, p. 32; Carlos M. Giuliani Fonrouge: Derecho Financiero p. 748-9; Modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, p. 124; Ramírez Murzi: op. cit., p. 144-5; Gabriel Ruan Santos: "El Recurso Contencioso Tributario: ensayo de su perfil", en *Revista de Derecho Tributario N° 56, p. 52*; "El Contencioso Tributario", en *Revista de Derecho Público N° 21, p. 17* e **Ilse Van der Velde Hedderich: "Los Procedimientos Sumario y Contencioso en el Código****

derecho a la defensa, de rango constitucional (artículo 68), y su posterior desarrollo en la consagración, también constitucional, de la jurisdicción contencioso-administrativa (artículo 206). El derecho a la defensa tiene, sin embargo, un evidente carácter adjetivo, toda vez que su existencia está en función del restablecimiento del derecho sustantivo que es, en palabras de *Véscovi*,¹² el supremo objetivo. En consecuencia, cualquier interpretación de las normas positivas que consagran medios de impugnación a favor de los particulares debe hacerse teniendo en mira el carácter instrumental del derecho a la defensa y el principio de legalidad.¹³

II. NATURALEZA DEL LAPSO PARA LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

El lapso de 25 días para la interposición del Recurso Contencioso

Orgánico Tributario”, en *Revista de Derecho Tributario* N° 60, p. 32.

¹² Al tratar la Teoría General de la Impugnación, Enrique Véscovi señala lo siguiente: “Aquí, de lo que se trata es de la posibilidad de denunciar la existencia de una irregularidad y analizar el mecanismo que el orden jurídico provee a efectos de superar dicha violación. Es decir, de excluir del orden jurídico dicha ‘ilegalidad’ (expresado en su más amplia acepción), analizando los distintos medios a ese fin.

Un orden jurídico adecuado a sus fines, necesita que dichos remedios funcionen correctamente para evitar que las violaciones, inevitables, persistan, para que los actos irregulares se regularicen, para que los derechos violados, que es el supremo objetivo, puedan ser restablecidos.” (Negritas nuestras) (*Los Recursos Judiciales y Demás Medios Impugnativos en Iberoamérica*, p. 2). En el mismo sentido, *cfr.* Canova: *op. cit.*, p. 213, nota 239.

¹³ Entendemos por principio de legalidad la sujeción del poder público al derecho o, en terminología de Houriou, al “Bloque de la Legalidad” (*cfr.* Maurice Houriou: *Principios de Derecho Público y Constitucional*, p. 284-94; fallo de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa del 6/6/85, *in re* Luis Álvarez Domínguez: 3E *Gaceta Forense* N° 128, Vol. I, p. 361; Maurice Duverger: *Instituciones Políticas y Derecho Constitucional*, p. 167-73; Eloy Lares Martínez: *Manual de Derecho Administrativo*, p. 177-95; y Antonio Moles Caubet: “El Principio de Legalidad y sus Implicaciones”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela* N° 51, *passim*). Para la distinción conceptual entre principio de legalidad y principio de reserva de ley en materia tributaria (*nullum tributum sine lege*), *cfr.* José Osvaldo Casás: “Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria”, en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, p. 115-21.

Tributario contemplado en los artículos 185 y siguientes del COT es un lapso procesal que debe computarse de conformidad con los días de despacho transcurridos en el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario en su carácter de tribunal distribuidor único en el ámbito nacional. Esta conclusión es consecuencia de una interpretación lógica y sistemática de las disposiciones contenidas en el Título V del COT, que regula los procedimientos contenciosos y, en especial, del Capítulo I de dicho Título, que regula el recurso contencioso tributario.¹⁴

El artículo 185 del COT consagra los distintos supuestos en los cuales procede el recurso contencioso tributario. Por su parte, el artículo 187 *eiusdem*, sin hacer distinción alguna entre los distintos supuestos contemplados en los tres ordinales del artículo 185, establece un lapso de 25 días hábiles para la interposición del recurso contencioso tributario. De esta disposición se desprende claramente que, independientemente de que el recurso contencioso tributario sea interpuesto contra (i) la resolución que culmina el sumario administrativo o cualquier acto de efectos particulares que determine tributos, sanciones o afecte los derechos de los administrados; (ii) la denegación tácita derivada de la falta de decisión del recurso jerárquico dentro del lapso previsto en el COT; o (iii) la decisión que niega total o parcialmente el recurso jerárquico, el lapso dentro del cual debe ejercerse dicho recurso es de 25 días hábiles.

¹⁴ Dictada la resolución culminatoria del sumario administrativo, se abren dos lapsos paralelos en virtud de las opciones del administrado, a saber: (i) un lapso de 25 días hábiles de la Administración Tributaria para la interposición del recurso jerárquico; y (ii) un lapso de 25 días de despacho del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario para la interposición del recurso contencioso tributario. En el contencioso-administrativo general se plantea esta situación cuando el acto definitivo es dictado por la máxima autoridad Administrativa, caso en el cual también se abren dos lapsos paralelos, a saber: (i) un lapso de 15 días hábiles de la Administración para la interposición del recurso de reconsideración, de carácter facultativo (*Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*, G.O. N° 2.818 Extraordinario del 1/7/81, artículos 91 y 94); y (ii) un lapso de seis meses para la interposición del recurso contencioso-administrativo de anulación (*Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia*, artículo 134) (*Cfr.* fallos de la Corte Primera de lo Contencioso-Administrativo del 31/10/83, en *Revista de Derecho Público* N° 16, p. 173-4; del 4/10/84, en *Revista de Derecho Público* N° 20, p. 154-5; y del 18/7/85, en *Revista de Derecho Público* N° 24, p. 132; y José Araujo Juárez: *Principios Generales del Derecho Administrativo Formal*, p. 326-7).

Sólo dos autores en Venezuela han considerado que el lapso de 25 días hábiles para la interposición del recurso contencioso tributario es de naturaleza "extraprocesal" y, por lo tanto, debe computarse por días hábiles de la Administración Tributaria a tenor de lo dispuesto en el artículo 11 del COT.¹⁵ No estamos de acuerdo con dicha afirmación. En efecto, el hecho de que el recurso contencioso tributario pueda ejercerse conjunta, alternativa o subsidiariamente al recurso jerárquico, no varía la naturaleza del procedimiento contencioso tributario como un procedimiento de eminente carácter contencioso que se ventila por ante los órganos del Poder Judicial competentes (es decir, los tribunales superiores de lo contencioso tributario y, en apelación, la Corte Suprema de Justicia) para la impugnación de los actos de determinación de tributos y sus accesorios. Así, aunque pueda ser ejercido alternativamente al recurso jerárquico, el recurso contencioso tributario no deja de ser un recurso judicial por el hecho de que contra el acto que se impugna por ese medio también pueda ejercerse el recurso jerárquico. Basados en lo anterior, es lógico concluir que cualquier lapso previsto en dicho procedimiento contencioso tributario es un lapso esencialmente procesal.

La discusión sobre si el lapso de interposición del recurso contencioso tributario es de naturaleza procesal o extraprocesal ha sido objeto de varias decisiones por parte de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, siendo hoy doctrina pacífica y reiterada que dicho lapso es de naturaleza procesal y que, por lo tanto, debe computarse de conformidad con los días de despacho transcurridos en el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario en su carácter de distribuidor único. En efecto, el fallo líder en esta materia, del 24/3/87 (Lagoven, S.A. v. Fisco Nacional),¹⁶ fue dictado con motivo de una

¹⁵ Van der Velde: *op. cit.*, p. 37 y Carlos Vesga Sánchez: "El Recurso Contencioso Tributario en la Teoría y en la Práctica", Ponencia presentada en las *Primeras Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario* (1985), p. 303-7. El artículo 11 del COT, ubicado en el Capítulo I (Normas Tributarias) del Título I (Disposiciones Preliminares), dispone que: "Los plazos legales y reglamentarios se contarán de la siguiente manera: (...) 2. Los plazos establecidos por días se contarán por días hábiles, salvo que la ley disponga que sean continuos; (...) Parágrafo Único: Se consideran días inhábiles tanto los días declarados feriados conforme a disposiciones legales, como aquellos en los cuales la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público, lo que deberá comprobar el contribuyente por los medios que determine la ley".

¹⁶ 3E *Gaceta Forense* N° 135, Vol. I, p. 330-7.

apelación formulada por la Contraloría General de la República, en la cual la Contraloría sostuvo que el lapso para ejercer el recurso contencioso tributario era de carácter extraprocesal. La Corte afirmó lo siguiente:

No puede admitir la Corte que el concedido para interponer el recurso contencioso tributario sea un lapso extraprocesal como lo sostiene la recurrente. El punto ha sido objeto de estudio por parte de la Sala, aunque con relación al avalúo en un procedimiento de arreglo amigable en materia expropiatoria, y ha sido sobre este particular del siguiente criterio:

“...el plazo en cuestión, establecido particularmente para la realización de un acto procesal, viene a constituir un lapso procesal propiamente dicho, sin que haya que atender para calificarlo, a la circunstancia de que exista o no una controversia judicial...” “...En este mismo orden de ideas y en virtud de que el órgano competente para conocer del recurso de impugnación del avalúo por efecto de su competencia específica para el trámite del procedimiento expropiatorio es este Supremo Tribunal en su Sala Político-Administrativa, es lógico concluir que el cómputo respectivo para determinar si está o no cumplido el lapso de impugnación del avalúo, debe hacerse atendiendo al número de días hábiles transcurridos y registrados en la Corte...” (ver sentencia de la Sala Político-Administrativa del 6 de febrero de 1979, en Gaceta Forense, Tercera Etapa, No. 103, página 77 y 78).

El anterior criterio es perfectamente aplicable al caso de autos para, en primer lugar, calificar como procesal el lapso para interponer el recurso contencioso tributario y, en segundo lugar, concluir que el cómputo del plazo debe efectuarse según los días hábiles transcurridos ante el órgano que deba conocer del asunto en vía judicial (Negritas nuestras).

Así, de conformidad con la decisión citada, un lapso es de carácter procesal si tiene como finalidad fijar el término dentro del cual o al cabo del cual se ha de realizar un acto procesal. El término “acto procesal” ha sido definido por la doctrina como “la conducta realizada por un sujeto procesal susceptible de constituir, modificar o extinguir el

proceso”.¹⁷ Siendo la interposición del recurso contencioso tributario un acto que da inicio a un proceso por ante un tribunal, no cabe duda que dicho acto tiene carácter procesal y, por lo tanto, también el lapso para su ejecución. El fallo citado declaró, además, que la remisión prevista en el artículo 216 del COT (hoy 223) al Código de Procedimiento Civil como norma supletoria del procedimiento contencioso tributario excluye la aplicación del artículo 11 del COT.¹⁸ Ya en 1985 **Ramírez Murzi**¹⁹ había afirmado lo siguiente:

En ocasión anterior, apenas entrando en vigencia el Código Tributario, opinábamos que el término de interposición debía contarse en el Tribunal o en la Oficina receptora, en los casos respectivos que el recurso se hubiera interpuesto directamente en el Tribunal o en alguna de estas Oficinas receptoras. Pero, estudiando mejor el asunto, y por cuanto hemos advertido precisamente que tales oficinas, como el Código las califica, son, simplemente receptoras del recurso, el término es de naturaleza judicial y debe contarse por los días hábiles del Tribunal por ante el cual se interpone, a través de esa Oficina receptora, ya que hoy en día ninguna oficina administrativa, ni la administración tributaria están facultadas para pronunciarse sobre la viabilidad del recurso ni, por tanto, como antes ocurría, para calificar la garantía sustitutiva del pago que imponía el ‘*solve et repete*’ vigente para entonces.

¹⁷ *Cfr.* Hugo Alsina: *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, Vol. I, p. 604; Piero Calamandrei: *Instituciones de Derecho Procesal Civil según el Nuevo Código*, Vol. I, p. 318; Eduardo Couture: *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, p. 201-2; Humberto Cuenca: “La Actividad Procesal”, *Publicaciones del Colegio de Abogados del Distrito Federal N° 16*, p. 6; Díaz Sieiro et al: *op. cit.*, p. 32; y Arístides Rengel Romberg: *Tratado de Derecho Procesal Civil Venezolano*, T. II, p. 143.

¹⁸ *Supra* nota 16, p. 331.

¹⁹ **Ramírez Murzi**: “Esquema del Recurso Contencioso-Tributario, relacionado con el Código Orgánico Tributario”, en *Revista de Derecho Tributario N° 44*, p. 6. En el mismo sentido, *cfr.* **Ramírez Murzi**: *El Contencioso... cit.*, p. 150; **Ruan**, *El Recurso... cit.*, p. 64-5 y **Blanco-Uribe**: *op. cit.*, p. 98. En el derecho Argentino está claro que, por cuanto la demanda contenciosa para la impugnación de los actos de la Dirección General Impositiva es una acción ante la justicia, el lapso de 15 días para su interposición debe contarse por días hábiles para la justicia (*Cfr.* **Díaz Sieiro et al**: *op. cit.*, p. 485, nota 6 y **Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine**: *Procedimiento Tributario*, p. 416).

Otro elemento que confirma la naturaleza procesal del lapso de interposición del recurso contencioso tributario es el hecho de que esté establecido en el artículo 187 del COT, el cual está situado en el Capítulo I del Título V denominado "Procedimientos Contenciosos". En efecto, cada uno de los cinco Capítulos de dicho Título establece los distintos procedimientos especiales de carácter contencioso regulados por el COT, diferenciándolos así de aquéllos establecidos en el Título IV, denominado "Administración Tributaria", procedimientos éstos de eminente carácter administrativo. Así, es forzoso concluir que todos los lapsos establecidos en relación con el recurso contencioso tributario son lapsos procesales, computables de conformidad con los días de despacho transcurridos en el tribunal ante el cual deba efectuarse cada acto procesal que, en el caso de la interposición del recurso contencioso tributario, es siempre el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario en su carácter de tribunal "repartidor" (*sic*) único en el ámbito nacional²⁰

Basados en lo anterior, es incorrecto pretender que el lapso de interposición del recurso contencioso tributario se compute en forma diferente según el ordinal del artículo 185 del COT de que se trate. En efecto, es un principio generalmente aceptado en derecho y establecido en el artículo 4 del Código Civil que donde el legislador no hace distinciones no corresponde al intérprete hacerlas, y el artículo 187 del COT es bastante claro al establecer un único lapso de interposición del recurso contencioso tributario para todos los supuestos previstos en el artículo 185 *eiusdem*.

Por otro lado, los lapsos y términos procesales no pueden acortarse, ya que son establecidos en beneficio de las partes para el ejercicio del derecho a la defensa. En este sentido, el profesor *José P. Barnola Quintero*²¹ ha señalado lo siguiente:

...las normas sobre lapsos y términos del proceso en ningún caso pueden estar sujetas a dudas, a interpretaciones diversas, ni a ambigüedades, ni a la discrecionalidad del funcionario jurisdiccional...

Así, la seguridad jurídica en estos casos debe lograrse a toda costa, no sólo con una recta, cabal y uniforme interpretación de

²⁰ Decreto Presidencial N° 1.750, artículo 5 (G.O. N° 32.360 del 23/12/82).

²¹ José Pedro Barnola Quintero: "El régimen de los lapsos procesales según la jurisprudencia", en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello* N° 50, p. 181.

dichas reglas, sino que también, como lo examinaremos, tal cual ha sucedido en otro tiempo, mediante el uso forense consagrado e inveterado, adaptado al espíritu del texto legal y de su entorno jurídico y fáctico, **de forma que no quebrante ni vulnere la garantía constitucional del derecho a la defensa de las partes**, inviolable, como se ha dicho, en todo estado y grado de la causa. (Negritas nuestras).

El Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, sin embargo, ha disentido de esta posición al menos en una decisión.²² Según dicho Tribunal, el hecho de que contra un acto pueda ejercerse tanto el recurso jerárquico como el recurso contencioso tributario implica que el lapso de impugnación de dicho acto debe computarse de conformidad con los días hábiles transcurridos según el calendario de la Administración Tributaria, ya que de lo contrario se crearía una supuesta desigualdad en perjuicio de la Administración Tributaria.

No entendemos porqué el hecho de que el lapso de interposición del recurso contencioso tributario se compute de conformidad con el calendario del órgano ante el cual debe presentarse (es decir, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario), afecta los derechos de la Administración Tributaria. Si analizamos bien el asunto, vemos que la esencia de todo medio de impugnación contra actos de determinación de tributos y accesorios es permitirle al contribuyente defenderse de un acto que ha causado un gravamen a su patrimonio. Así, con base en este razonamiento y de conformidad con la doctrina citada, la finalidad de los lapsos para impugnar actos administrativos es salvaguardar el derecho a la defensa del administrado, permitirle defenderse de un acto que afecta su esfera jurídica. Es por ello que debe entenderse que el lapso de interposición de un recurso se establece en beneficio del administrado, para que ejerza su derecho a la defensa. No vemos cómo sería perjudicada la Administración Tributaria porque el lapso de interposición del recurso contencioso tributario se compute por días de despacho del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, en vez de días hábiles de la Administración Tributaria.²³ De ser así, si el Tribunal

²² Cfr. auto del 13/4/98, Exp. N° 1.122 (consultado en original). Esta parece ser la posición sostenida por el mencionado Tribunal en *obiter dictum* del fallo del 16/3/98, "Baker & Hughes, S.A. v. Municipio Simón Bolívar del Estado Zulia", en *Revista de Derecho Tributario* N° 79, p. 111.

²³ En el caso *Lagoven, S.A.* (*supra* nota 16, p. 335), la Corte había declarado lo siguiente: "Así interpretado el artículo 176 (hoy 187) del Código Orgánico Tribu-

Superior Primero no diese despacho por un período considerable (por ejemplo, por vacaciones judiciales o huelgas, estas últimas nada extrañas en Venezuela), el recurrente, una vez transcurrido el lapso de 25 días hábiles de la Administración Tributaria, tendría que estar pendiente del primer día en que haya despacho o, si puede acceder a la sede de los tribunales, habilitar con un día de anticipación el tribunal para poder presentar el recurso contencioso tributario, caso en el cual el lapso de 25 días quedaría reducido a un día, con el consecuente desmedro del derecho a la defensa.²⁴ En este sentido, *Barnola Quintero*²⁵ ha señalado lo siguiente:

De otra parte, puede observarse que las mismas buenas razones para determinar que los lapsos de pruebas se computen por días de despacho, como arriba se expuso, también son válidas para el cómputo de los lapsos de los recursos, de la solicitud de revocatoria y de la solicitud de aclaratoria o ampliación, pero con respecto a estos supuestos, pareciera que el Legislador intencional o inadvertidamente, no sabemos cómo, lo olvidó.

Así, la interpretación estrictamente literal del texto del artículo 197 vigente (del Código de Procedimiento Civil), respecto de lapsos y términos procesales computables por días calendario consecutivos, distintos a los lapsos y términos de pruebas, implica que, sin confusión, todos los días del año son computables, así sean de vacaciones, feriados, de huelgas de empleados de Tribunales, de huelgas

tario, su aplicación resulta perfectamente compatible con la noción de caducidad. En efecto, establecido de manera precisa el cómputo del lapso a que dicho artículo se refiere, pueden extraerse todas las consecuencias que de la noción de caducidad se derivan, y no por ello el lapso pasa a ser aleatorio, como lo sostiene el representante de la Contraloría General de la República ya que, en el momento de ser notificado del acto, el contribuyente tiene perfecto conocimiento del plazo fatal de que dispone para interponer el recurso contencioso en caso de que así lo deseara: veinte (hoy 25) días hábiles, que transcurren en el tribunal para ante el cual se interpone el recurso. Ello, independientemente de que el mismo haya sido presentado directamente en dicho tribunal, o a través de la administración tributaria o el tribunal del domicilio del recurrente." (paréntesis nuestro).

²⁴ La práctica forense ha demostrado que en la mayoría de los casos los recurrentes no interponen el recurso contencioso tributario ante la Administración Tributaria o el tribunal de su domicilio, quizás para evitar, entre otras cosas, dilaciones innecesarias o el extravío del recurso.

²⁵ *Op. cit.*, p. 188-90.

generales, de conmociones civiles, de catástrofes, de siniestros, como el incendio del edificio sede de los Tribunales de Caracas, etc..., sin percatarse en lo absoluto, que en estos casos existe la imposibilidad de actuar en el proceso, la cual no es imputable a nadie, ni a las partes ni al Juez. Y si no es imputable a nadie, lo racional, lo equitativo, es que esos días a los efectos de esas actuaciones, no sean computados, máxime, si el lapso concedido para el ejercicio del derecho correspondiente es muy corto como ocurre por ejemplo con el de la apelación en los juicios breves (...)

Es, pues, el caso que en tales supuestos, dichos lapsos y términos podrían quedar abreviados, por virtud de coincidir con alguno o algunos de los días señalados en el artículo 197, como días no hábiles para el cómputo de pruebas, por no haber tampoco en ellos despacho en el Tribunal, en los casos extremos, a un solo día..., a horas..., a minutos..., o bien el riesgo de que sin culpa de las partes o del Tribunal pueda desaparecer íntegramente el lapso o término mismo, con un real y efectivo menoscabo al derecho de defensa de las partes en el proceso y en detrimento al decoro de la propia función jurisdiccional. (Paréntesis nuestro)

Es doctrina pacífica de la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia desde 1989 con ocasión de la aplicación del Código de Procedimiento Civil de 1986, así como una práctica uniforme e inveterada de todos los tribunales del país, entender como día hábil de un tribunal aquél en el cual el tribunal ha dado despacho.²⁶

La Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, mediante fallo del 21/5/87 (Inversiones Avante, C.A. v. Fisco Nacional),²⁷ en el cual resumió la doctrina del caso Lagoven, S.A., antes

²⁶ El fallo líder fue pronunciado el 25/10/89, "Ramón Martínez Zuloaga v. Yolanda Tepedino de Ciliberto", 3E *Gaceta Forense* N° 146, Vol. II, p. 980-95; ratificado en diversas ocasiones, p. ej., fallo del 22/5/96, "Mario Correale v. Carco Process Systems, S.A.", en *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia por Oscar R. Pierre Tapia* N° 5, p. 274-77; y del 30/4/97, "Joyería Silvana, S.R.L. v. Jostens, C.A.", en *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia por Oscar R. Pierre Tapia* N° 4, p. 390. Cfr. Barnola Quintero: *op. cit.*, *passim*. En cuanto a la equivalencia entre día hábil y día de despacho en el procedimiento contencioso tributario, cfr. caso "Lagoven, S.A." (*supra* nota 16, p. 333).

²⁷ 3E *Gaceta Forense* N° 136, Vol. I, p. 238-40.

citada, estableció claramente que el lapso de 25 días hábiles para interponer el recurso contencioso tributario debe computarse por los días de despacho del Tribunal Primero de lo Contencioso Tributario, en la forma siguiente:

Recientemente esta Sala, en fallo dictado el 24 de marzo del presente año (caso "LAGOVEN"), ha analizado el problema que se deriva de la interpretación del artículo 176 (hoy 187) del Código Orgánico Tributario, llegando a las siguientes conclusiones:

a) (...)

b) Que todos "los lapsos fijados en el título X del Código Orgánico Tributario, y que se computan por días hábiles, como el lapso para interponer el recurso contencioso tributario (artículo 176), el lapso para apelar del auto de admisión (artículo 181), el lapso para promover y evacuar pruebas (artículo 187), deben regirse por la noción de día hábil establecida por el Código de Procedimiento Civil".

c) **Que el lapso para interponer el recurso es de naturaleza procesal y que, por tanto, debe computarse según los días hábiles transcurridos ante el órgano que deba conocer del asunto en vía judicial.**

d) (...)

e) **Que todo lapso debe contarse en base a los días transcurridos ante la autoridad por ante la cual ha de interponerse el recurso...**

f) **Dado que, de conformidad con el artículo 5° del Decreto 1.750 de fecha 16 de diciembre de 1982, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario es el distribuidor, debe asimismo reputarse, a juicio de la Sala, que todo recurso contencioso tributario ha sido presentado para ante ese Tribunal... (Paréntesis y negritas nuestros).**

Conforme con los fallos citados, la naturaleza procesal del lapso para interponer el recurso contencioso tributario es tan evidente que, incluso aunque éste fuera interpuesto por ante la Administración Tributaria, lo cual es permitido por el artículo 188 del COT, dicho lapso se contaría con base en los días de despacho transcurridos en el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, ya que debe entenderse que

“...todo recurso contencioso tributario ha sido presentado para ante ese Tribunal...” (casos Lagoven, S.A. e Inversiones Avante, C.A., citados) (subrayado nuestro). Este criterio fue ratificado por dos fallos de la misma Sala, del 13/6/91 (A.B.C. Tours, C.A. v. Fisco Nacional)²⁸ y del 6/4/95 (*in re* Gray Tool Company de Venezuela, C.A., Expediente N° 9.315, consultado en original),²⁹ en los cuales la Corte reiteró que el cómputo del lapso de interposición del recurso contencioso tributario debe efectuarse con base en los días de despacho transcurridos en el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario.

La misma Sala, en fallo del 12/2/98, Ana Inés Goñi Boracco v. Fisco Nacional,³⁰ una vez más se señaló que el lapso de 25 días para interponer el recurso contencioso tributario debe computarse por los días de despacho transcurridos ante el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario en la forma siguiente:

Por otra parte, el artículo 223 del citado Código Orgánico Tributario establece la norma supletoria que ha de regir todo lo no previsto en el Título V del mismo, atinente a los procedimientos contenciosos, consagrando como fuente supletoria las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, en cuanto fuesen aplicables.

Siendo así, el lapso para interponer el recurso contencioso tributario por ante el Tribunal Distribuidor es un lapso procesal, tal y como lo declaró el a quo y, por tanto, el cómputo del plazo debe efectuarse según los días hábiles transcurridos ante el órgano que debe conocer el asunto en vía judicial.

²⁸ *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia por Oscar R. Pierre Tapia N° 6*, p. 151-2.

²⁹ Doctrina jurisprudencial acatada por la mayoría de los tribunales de instancia, *cfr.* fallos del Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario del 13/4/95, “Bancaracas Sociedad de Capitalización, C.A. v. Fisco Nacional”, en *Jurisprudencia de los Tribunales de Última Instancia por Oscar R. Pierre Tapia N° 4*, p. 96-8 y del 9/10/96, “Oceánica 98.5 FM, C.A. v. Fisco Nacional”, en *Jurisprudencia de los Tribunales de Última Instancia por Oscar R. Pierre Tapia N° 10*, p. 146-7. En la jurisdicción contencioso-administrativa, lamentablemente, no existen mecanismos para la unificación de la jurisprudencia (*cfr.* Canova: *op. cit.*, p. 148).

³⁰ *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia por Oscar R. Pierre Tapia N° 2*, p. 138.

Cabe señalar que, como regla, todo lapso debe contarse con base a los días transcurridos ante la autoridad por ante la cual ha de interponerse el recurso. Por ello, en principio, cualquier lapso debe computarse según los días hábiles que hayan transcurrido ante el Tribunal por ante el cual debe interponerse el recurso contencioso tributario (vid. sentencia de esta Sala, del 24-03-87 caso: Contraloría General de la República vs. Lagoven, S.A.). Igualmente, si el recurso es interpuesto ante un órgano de la administración, entonces el lapso se computará según los días hábiles transcurridos ante tal órgano administrativo.

Ahora bien, dado que en el presente caso el Tribunal Distribuidor es el Juzgado Superior Primero de lo Contencioso Tributario el lapso transcurrido en el mismo es el que debe ser tomado en cuenta a los fines de establecer si determinado recurso ha sido o no interpuesto oportunamente. (Negritas nuestras)

Aparentemente el fallo transcrito reitera la doctrina del caso Lagoven, S.A. (*supra* nota 16), la cual cita. Sin embargo, en nuestra opinión contiene una afirmación poco feliz que se aparta parcialmente de la doctrina del caso Lagoven, S.A. sin ningún tipo de fundamento. En efecto, el fallo afirma que:

(...) si el recurso es interpuesto ante un órgano de la administración, entonces el lapso se computará según los días hábiles transcurridos ante tal órgano administrativo”.

De la anterior afirmación podría concluirse que el cómputo del lapso para el ejercicio del recurso contencioso tributario depende del organismo ante el cual se interpone: (i) por días hábiles de la Administración Tributaria cuando el recurso es interpuesto ante la máxima autoridad de la Administración Tributaria respectiva o a través de cualquier otra oficina de la Administración Tributaria correspondiente al tributo de que se trate; (ii) por días de despacho del tribunal respectivo cuando el recurso es interpuesto por intermedio de un juez del domicilio fiscal del recurrente; o (iii) por días de despacho del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario cuando el recurso sea interpuesto ante dicho tribunal. No estamos de acuerdo con esta conclusión toda vez que la naturaleza del lapso para la interposición del recurso no varía por el hecho de que sea interpuesto ante esta o aquella oficina y la elección de una u otra opción no puede desmejorar la situación del recurrente. En

este sentido, la doctrina del caso Lagoven, S.A.³¹ expresamente dispuso que la gama de alternativas para facilitar la interposición del recurso contencioso tributario no puede ni debe llevar a la conclusión de que su correspondiente lapso de caducidad depende de la autoridad ante la cual se interponga efectivamente.³²

La Corte, en un fallo del 2/7/98 (C.V.G. Siderúrgica del Orinoco-SIDOR v. Municipio Autónomo Caroní del Estado Bolívar)³³ volvió a los criterios de los casos Lagoven, S.A. e Inversiones Avante, C.A. (*supra*, notas 16 y 27), al señalar nuevamente que el lapso de interposición del recurso contencioso tributario es de naturaleza procesal y debe computarse según los días de despacho transcurridos ante el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, sin distinguir la oficina ante la cual se haya interpuesto el recurso.

III. LA INTERPRETACIÓN *FAVORABILIA SUNT AMPLIANDI* Y EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD

La consideración del plazo de caducidad como un lapso procesal que debe computarse conforme con los días de despacho transcurridos por ante el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario se inscribe, además, en la interpretación amplia que ha efectuado la Corte Suprema de Justicia de los medios de impugnación. Según dicha interpretación, las normas jurídicas que consagran recursos deben interpretarse en sentido amplio (*favorabilia sunt ampliandi*), y las que lo niegan, limitan o restringen son de estrictísima interpretación (*odiosa sunt restringendi*).³⁴ Con respecto al silencio administrativo, la Sala Político-Administrativa ha declarado que el mismo “constituye una garantía

³¹ *Supra* nota 16, p. 335.

³² Podría pensarse que el término de la distancia previsto en el artículo 205 del Código de Procedimiento Civil (norma supletoria del procedimiento contencioso tributario), es aplicable a los recurrentes domiciliados fuera de Caracas. Dicho término no puede exceder de un día por cada 200 Km ni ser menor de un día por cada 100 Km.

³³ Consultado en original, p. 18.

³⁴ Fallo de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa del 26/5/81, *in re* “Banco Metropolitano”, C.A., en *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia por Oscar R. Pierre Tapia* N° 5, p. 30-4; y auto del 6/2/86, “Industrias Pampero, C.A. v. Fisco Nacional”, en *3E Gaceta Forense* N° 131, Vol. 1, p. 93-101.

jurídica que se traduce en un beneficio para los administrados, y que como tal garantía debe ser interpretada en sentido amplio y no restrictivo”.³⁵ Los mismos razonamientos deben aplicarse para interpretar el artículo 187 del COT, toda vez que esta disposición consagra un recurso (i.e., el recurso contencioso tributario) el cual constituye una garantía frente a los actos de determinación de tributos y sus accesorios.

Finalmente debemos añadir que, a la luz del principio de irretroactividad, una modificación en la manera de computar lapsos derivada de una interpretación jurisprudencial novedosa sólo puede conducir a aplicar dicho nuevo criterio a los términos y lapsos que no hayan vencido, si de esa interpretación resulta una ampliación de los mismos.³⁶

IV. CONCLUSIONES

El lapso de 25 días para la interposición del recurso contencioso tributario contemplado en los artículos 185 y siguientes del COT es un lapso procesal que debe computarse de conformidad con los días de despacho transcurridos en el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario en su carácter de distribuidor nacional, independientemente de la autoridad ante la cual se interponga. Una consideración distinta a la doctrina jurisprudencial iniciada con el caso Lagoven, S.A. implicaría un tratamiento discriminatorio, lo que violaría los artículos 61, 68, 177 y 224 de la Constitución de la República (principios de no discriminación, derecho a la defensa, legalidad y reserva de ley en materia tributaria, respectivamente).

³⁵ Fallo del 22/6/82, *in re* “Ford Motors de Venezuela”, en Allan R. Brewer-Carías y Luis A. Ortiz-Álvarez: *Las Grandes Decisiones de la Jurisprudencia Contencioso-Administrativa (1961-1996)*, p. 729-41; y auto del 6/2/86, “Industrias Pampero, C.A. v. Fisco Nacional”, *supra* nota 34, p. 100.

³⁶ Fallo de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa del 12/3/98, “Ingeniería de Mantenimiento Gradiente, C.A. v. Centro Simón Bolívar, C.A.”, en *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia por Oscar R. Pierre Tapia N° 3*, p. 394. En este sentido, el artículo 941 del Código de Procedimiento Civil dispone que “Los recursos interpuestos, la evacuación de las pruebas ya admitidas, los términos o lapsos que hubieren comenzado a correr, se regirán por el Código derogado, sin embargo, los lapsos procesales en curso que resulten ampliados por el presente Código beneficiarán a las partes o al Tribunal en su caso”.

FUENTES CONSULTADAS

Textos Legales

Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, Gaceta Oficial N° 1.893 Extraordinario del 30/7/76.

Exposición de Motivos del Proyecto de Código Tributario de Venezuela, Congreso de la República, Caracas, 1977.

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, Gaceta Oficial N° 2.818 Extraordinario del 1/7/81.

Ley de Impuesto sobre la Renta de 1981, Gaceta Oficial N° 2.894 Extraordinario del 23/12/81.

Código Civil, Gaceta Oficial N° 2.990 Extraordinario del 26/7/82.

Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial N° 2.992 Extraordinario del 3/8/82.

Decreto Presidencial N° 1.750, Gaceta Oficial N° 32.360 del 23/12/82.

Constitución de la República de Venezuela, Gaceta Oficial N° 662 Extraordinario del 23/1/61. Texto refundido según la Enmienda N° 2, Gaceta Oficial N° 32.696 del 30/3/83.

Código de Procedimiento Civil, Gaceta Oficial N° 3.694 Extraordinario del 22/01/86.

Ley de Reforma Parcial del Código de Procedimiento Civil, Gaceta Oficial Extraordinario N° 4.209 del 18/9/90.

Ley de Reforma Parcial del Código Orgánico Tributario, G.O. N° 4.466 Extraordinario del 11/9/92.

Decreto-Ley N° 189 de Reforma Parcial del Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial N° 4.727 Extraordinario del 27/5/94.

Decisiones Judiciales

Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa

Fallo del 26/5/81, *in re* "Banco Metropolitano, C.A.", en *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia por Oscar R. Pierre Tapia N° 5* (mayo 1981).

Fallo del 22/6/82, *in re* “Ford Motors de Venezuela” en Brewer-Carías, Allan R. y Ortiz-Álvarez, Luis A.: *Las Grandes Decisiones de la Jurisprudencia Contencioso-Administrativa (1961-1996)*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1996.

Fallo del 6/6/85, *in re* “Luis Álvarez Domínguez”, 3E *Gaceta Forense* N° 128, Vol. I.

Auto del 6/2/86, “Industrias Pampero, C.A. v. Fisco Nacional”, 3E *Gaceta Forense* N° 131, Vol.

Fallo del 24/3/87, “Lagoven, S.A. v. Fisco Nacional”, 3E *Gaceta Forense* N° 135, Vol. I, p.

Fallo del 21/5/87, “Inversiones Avante, C.A. v. Fisco Nacional”, 3E *Gaceta Forense* N° 136, Vol.

Fallo del 13/6/91, “A.B.C. Tours, C.A. v. Fisco Nacional”, 3E *Gaceta Forense* N° 136, Vol. I.

Fallo N° 289 del 6/4/95, *in re* “Gray Tool Company de Venezuela, C.A.”, Expediente. N° 9.315 (consultado en original).

Fallo del 12/2/98, “Ana Inés Goñi Boracco v. Fisco Nacional”, en *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia por Oscar R. Pierre Tapia* N° 2 (febrero 1998).

Fallo del 12/3/98, “Ingeniería de Mantenimiento Gradiente, C.A. v. Centro Simón Bolívar, C.A.”, en *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia por Oscar R. Pierre Tapia* N° 3 (marzo 1998).

Fallo del 2/7/98, “C.V.G. Siderúrgica del Orinoco–SIDOR v. Municipio Autónomo Caroní del Estado Bolívar” (consultado en original).

Corte Suprema de Justicia en Sala de Casación Civil

Fallo del 25/10/89, “Ramón Martínez Zuloaga v. Yolanda Tepedino de Ciliberto”, 3E *Gaceta Forense* N° 146, Vol. II.

Fallo del 22/5/96, “Mario Correale v. Carco Process Systems, S.A.”, en *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia por Oscar R. Pierre Tapia* N° 5 (mayo 1996).

Fallo del 30/4/97, “Joyería Silvana, S.R.L. v. Jostens, C.A.”, en *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia por Oscar R. Pierre Tapia* N° 4 (abril 1997).

Corte Primera de lo Contencioso-Administrativo

Fallo del 31/10/83, en *Revista de Derecho Público* N° 16, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1983.

Fallo del 4/10/84, en *Revista de Derecho Público* N° 20, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1984.

Fallo del 18/7/85, en *Revista de Derecho Público* N° 24, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1985.

Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario

Fallo del 13/4/95, "Bancaracas Sociedad de Capitalización, C.A. v. Fisco Nacional", en *Jurisprudencia de los Tribunales de Última Instancia por Oscar R. Pierre Tapia* N° 4 (abril 1995).

Fallo N° 453 del 9/10/96, "Oceánica 98.5 FM, C.A. v. Fisco Nacional", en *Jurisprudencia de los Tribunales de Última Instancia por Oscar R. Pierre Tapia* N° 10 (octubre 1996).

Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario

Auto del 13/4/98, Expediente N° 1122 (consultado en original).

Auto del 16/3/98, "Baker & Hughes, S.A. v. Municipio Simón Bolívar del Estado Zulia", en *Revista de Derecho Tributario* N° 79, LEGISLEc Editores, C.A., Caracas, 1998.

Tratados, Ensayos, Estudios y Artículos

ALSINA, Hugo: *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, Fediar Soc. Anon. Editores, Buenos Aires, 1959.

ARAUJO JUÁREZ, José: *Principios Generales del Derecho Administrativo Formal*, (2ª edición), Vadell Hermanos Editores, Valencia, 1993.

BARNOLA QUINTERO, José P.: "El régimen de los lapsos procesales según la jurisprudencia", *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello* N° 50 (Septiembre 1996), Caracas.

BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto: "El Recurso Contencioso-Tributario en el Derecho Procesal", *Revista de Derecho Tributario* N° 70, Legislación Económica, C.A., Caracas, 1996.

- CALAMANDREI, Piero:** *Instituciones de Derecho Procesal Civil según el Nuevo Código*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1962.
- CANOVA GONZALEZ, Antonio:** *Reflexiones para la Reforma del Sistema Contencioso Administrativo Venezolano*, Editorial Sherwood, Caracas, 1998.
- CASÁS, José Osvaldo:** “Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria”, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui* (Horacio A. García Belsunce, Coordinador), Depalma, Buenos Aires, 1994.
- COUTURE, Eduardo:** *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Depalma, Buenos Aires, 1962.
- CUENCA, Humberto:** *La Actividad Procesal*, Publicaciones del Colegio de Abogados del Distrito Federal N° 16, Caracas, 1960.
- DELBEZ, Louis:** *Les principes généraux du contentieux international*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1962.
- DÍAZ SIEIRO, Horacio D., VELJANOVICH, Rodolfo Diego y BERGROTH, Leonardo:** *Procedimiento Tributario (Ley N° 11.683)*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1993.
- DUVERGER, Maurice:** *Instituciones Políticas y Derecho Constitucional*, Editorial Ariel, S.A., Barcelona, 1988.
- FRAGA PITTALUGA, Luis:** *Los Recursos Tributarios. El Efecto Suspensivo y las Medidas Cautelares*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 1997.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M.:** *Derecho Financiero*, (5ª edición), Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana Camila:** *Procedimiento Tributario* (4ª edición), Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1989.
- HOURIOU, Maurice:** *Principios de Derecho Público y Constitucional* (2ª edición), Instituto Editorial Reus, Madrid, 1927.
- LARES MARTÍNEZ, Eloy:** *Manual de Derecho Administrativo* (10ª edición), Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Caracas, 1996.

MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PREPARADO PARA EL PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACIÓN OEA/BID (2ª edición), Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de los Estados Americanos, Washington, 1968.

MOLES CAUBET, Antonio: “El Principio de Legalidad y sus Implicaciones”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela N° 51*, Caracas, 1972. También en *Estudios de Derecho Público* (Oswaldo Acosta Hoenicka compilador), Universidad Central de Venezuela, Facultad de Derecho, Instituto de Estudios de Derecho Público, Caracas, 1997.

RAMÍREZ MURZI, Marcos: “El Contencioso Tributario”, en *Comentarios al Código Orgánico Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1983.

_____ : “Esquema del Recurso Contencioso-Tributario, relacionado con el Código Orgánico Tributario”, *Revista de Derecho Tributario N° 44*, Miguel Angel García e Hijo, s.r.l., Caracas, 1985.

RENGEL ROMBERG, Aristides: *Tratado de Derecho Procesal Civil Venezolano*, Editorial Ex Libris, Caracas, 1992.

RIVERO, Jean: *Derecho Administrativo*, Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Instituto de Estudios de Derecho Público, Caracas, 1984.

RUAN SANTOS, Gabriel: “El Contencioso Tributario”, *Revista de Derecho Público N° 21*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1985.

_____ : “El Recurso Contencioso Tributario: ensayo de su perfil”, en *Revista de Derecho Tributario N° 56*, Forum Editores, C.A., Caracas, 1992.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse: “Los Procedimientos Sumario y Contencioso en el Código Orgánico Tributario”, en *Revista de Derecho Tributario N° 60*, Forum Editores, C.A., Caracas, 1993.

VÉSCOVI, Enrique: *Los Recursos Judiciales y Demás Medios Impugnativos en Iberoamérica*, Depalma, Buenos Aires, 1988.

VESGA SÁNCHEZ, Carlos: “El Recurso Contencioso Tributario en la Teoría y en la Práctica” (Ponencia) Primeras Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Caracas, 1985.

**DERECHO FISCAL Y CONFIDENCIALIDAD
EN VENEZUELA**



JOSÉ MUCI BORJAS

Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello, Postgrado en la Universidad "La Sapienza" en Roma (Italia) en Perfeccionamiento de las Ciencias Administrativas, Derecho Tributario y Derecho Procesal Civil. Curso de Especialización en Derecho Financiero y profesor de Derecho Administrativo en la Universidad Católica Andrés Bello.

Trabajo de investigación y publicaciones

– CONSIDERACIONES ACERCA DEL RÉGIMEN LEGAL DE LA MUJER CASADA QUE EJERCE EL COMERCIO, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello* N° 35 (U.C.A.B.)

- EL RECURSO JERÁRQUICO POR MOTIVOS DE MÉRITO Y LA FIGURA DEL SILENCIO ADMINISTRATIVO. *Revista de Derecho Público.*
- LA RETROCESIÓN EN LA EXPROPIACIÓN FORZOSA, Editorial Jurídica Venezolana.
- LA LEGITIMACIÓN EN EL CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO (PARÁFRASIS DEL ARTÍCULO 121 DE LA LEY ORGÁNICA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA).

Derecho Fiscal y Confidencialidad en Venezuela

José A. Muci Borjas

INTRODUCCIÓN

A) En el ámbito tributario, la garantía de confidencialidad o reserva de la información económica suministrada a la Administración se encuentra regulada por el artículo 115 del Código Orgánico Tributario en vigor, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4727 Extraordinario, de fecha 27 de mayo de 1994.

A tenor del artículo 115 del Código, “las informaciones y documentos que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros, por cualquier medio, tendrán CARÁCTER RESERVADO” y, por consiguiente, “sólo serán comunicadas a la autoridad jurisdiccional, mediante orden de ésta, o de oficio, cuando fuere legalmente procedente”.¹ La

¹ La disposición legal citada reproduce, en sustancia, las previsiones que se hallaban contenidas en el artículo 110 del Código Orgánico Tributario sancionado en 1982 (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 2992 Extraordinario, de fecha 3 de agosto de 1982) y el artículo 120 del Código Orgánico Tributario sancionado en 1992 (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4466 Extraordinario, de fecha 11 de septiembre de 1992). No obstante, conviene subrayar que el Código Orgánico Tributario vigente dispone también que “el secreto o carácter reservado de la información a que se refiere este artículo no impide que la Administración Tributaria pueda **DELEGAR TAREAS DE RECAUDACIÓN, COBRO, ADMINISTRACIÓN, LEVANTAMIENTO DE ESTADÍSTICAS, PROCESAMIENTO DE DATOS E INFORMACIÓN EN ORGANISMOS O EMPRESAS ESPECIALIZADAS**, siempre que éstos acuerden con la Administración Tributaria los medios necesarios para mantener el secreto y reserva previstos en este artículo y se obliguen a no divulgar, reproducir o utilizar la información obtenida”. La conformidad con la Constitución de esta última previsión legislativa será analizada *infra*.

comenta forma parte del Título IV, "Administración Tributaria", Capítulo I, "Facultades y Deberes de la Administración Tributaria", del Código Orgánico Tributario), y no como una GARANTÍA DEL PARTICULAR, de fuente constitucional, frente a la actuación del Estado. El acento en el DEBER DEL FUNCIONARIO, y no en el derecho del ciudadano, coincide con el enfoque que otras leyes venezolanas le han dado al tema del "secreto" o "reserva" de la información manejada por la Administración. En este sentido, pueden tenerse presentes, entre otros, los artículos 28 -ordinal 4º- y 62 -ordinal 7º- de la Ley de Carrera Administrativa, que disponen, respectivamente, que los funcionarios públicos se hayan en el deber de "guardar la reserva y secreto que requieran los asuntos relacionados con su trabajo", y que constituye causal de destitución la "revelación de asunto reservados, confidenciales o secretos, de los cuales el empleado tenga conocimiento por su condición de funcionario". En idéntico sentido, debe subrayarse el contenido del artículo 56 (*in fine*) de la Ley Orgánica de la Administración Central, a través del cual "se prohíbe a los funcionarios públicos... revelar el secreto sobre los asuntos que se tramiten o se hayan tramitado en sus respectivas oficinas". Finalmente, conviene invocar las normas contenida en el artículo 206 del Código Penal, que establece que "todo funcionario público que comunique o publique los documentos de hechos de que está en conocimiento o posesión por causa de sus funciones que deba mantener secretos, será castigado con arresto de tres a quince meses y, así mismo, todo funcionario que de alguna manera favorezca la divulgación de aquéllos".

El artículo 59 *in comento* debe ser analizado a la luz de diversos Tratados Internacionales suscritos por Venezuela, en los cuales se ha consagrado el derecho fundamental a la intimidad personal. En este orden de ideas, invocamos, en orden cronológico, los Convenios Internacionales que se mencionan a continuación: 1. -La Carta Internacional de Derechos Humanos, adoptada por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas en fecha 10 de diciembre de 1948, cuyo artículo 12 dispone que "nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques"; 2.-La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la IX Conferencia Internacional Americana, celebrada en Bogotá en 1948, cuyo artículo V establece que "toda persona tiene derecho a la protección de la Ley contra los ataques abusivos a su honra, a su reputación y a su vida privada y familiar"; 3. -El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, adoptado por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas el 16 de diciembre de 1966, posteriormente publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 2146 Extraordinario, de fecha 28 de enero de 1978, cuyo artículo 17 establece que "nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación", y que "toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques"; y, 4.-La Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), adoptada el 22 de noviembre de 1969 por la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, cuyo artículo 11,

norma legal citada agrega que las informaciones y documentos en poder de la administración pueden serle comunicados a otras autoridades en los "... casos que establezcan las leyes".

B) De acuerdo con la jurisprudencia venezolana, el derecho a la **confidencialidad** (a la reserva) de la **información económica** del contribuyente, responsables y terceros encuentra su fundamento en los artículos 59 y 63 de la Constitución de la República de Venezuela, que, valga la redundancia, consagran el así denominado **DERECHO A LA INTIMIDAD** o **DERECHO A LA PRIVACIDAD** como un derecho fundamental². A tenor de la disposición contenida en el artículo 59 de

ordinales 1° y 2°, dispone que "toda persona tiene derecho al respeto de su honra y al reconocimiento de su dignidad", y que "nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación" (consúltese a Pedro NIKKEN "Código de Derechos Humanos"; Editorial Jurídica Venezolana; Caracas- 1991; páginas 61 y siguientes). Así mismo, aun cuando no forma parte del Derecho venezolano, cabe mencionar el artículo 8° de la Convención Europea para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmada en Roma el 4 de noviembre de 1950, el derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de la correspondencia, no admite injerencias de las autoridades públicas, salvo que la misma "... esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y libertades (fundamentales) de los demás".

² Las normas citadas deben ser administradas con el artículo 62 de la Constitución, conforme con el cual "el hogar doméstico es inviolable. No podrá ser allanado sino para impedir la perpetración de un delito o para cumplir, de acuerdo con la ley, las decisiones que dicten los Tribunales...", así como con el artículo 49 *ejusdem* conforme al cual "todos tienen **DERECHO AL LIBRE DESENVOLVIMIENTO DE SU PERSONALIDAD**, sin más limitaciones que las que derivan del derecho de los demás y del orden público y social".

De acuerdo con las normas citadas, el derecho a la intimidad o privacidad no es un **DERECHO RELATIVO** y no un derecho absoluto, pues, a tenor del artículo 56 de la Constitución, su contenido y alcance se encuentra limitado o condicionado por el **DEBER "...a CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS"**, cuya eficacia depende del reconocimiento a la Administración Pública de amplios poderes de fiscalización, que le permitan exigir el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias previstas en las leyes. Debe también subrayarse que ese deber de contribuir a los gastos públicos se

la Constitución, “toda persona tiene derecho a ser protegida contra los perjuicios a su honor, reputación o **vida privada**” Por otra parte, el artículo 63 *ejusdem* dispone que “la correspondencia en todas sus formas es inviolable. Las cartas, telegramas, papeles privados y cualquier otro medio de correspondencia no podrán ser ocupados sino por la autoridad judicial, con el cumplimiento de las formalidades legales y guardándose siempre el secreto respecto de lo doméstico y privado que no tenga relación con el correspondiente proceso. Los libros, comprobantes y documentos de contabilidad sólo estarán sujetos a la inspección o fiscalización de las autoridades competentes, de conformidad con la ley”.

En el artículo 59 de la Constitución, con fundamento en la libertad individual y la dignidad humana, consagra el “derecho fundamental a la intimidad personal” -también conocido como derecho a la privacidad o reserva personal-, que se traduce en una manifestación del **derecho a estar solo** y, al mismo tiempo, en una **garantía frente a las intromisiones arbitrarias e irrazonables del Estado en la vida privada del ciudadano**.

C) En reiteradas decisiones, nuestra Corte Suprema de justicia, la previsión constitucional reconoce el derecho que tiene todo ciudadano a no ser molestado por terceros, por una parte; y por la otra, a guardar reserva frente a los terceros de los atributos espirituales y materiales de su personalidad ³. La previsión constitucional protege al ciudadano de

encuentra íntimamente vinculado a las obligaciones que la Constitución le impone los particulares, según su capacidad, en virtud del deber constitucional de SOLIDARIDAD. No está de más subrayar que esas normas tienen una larga tradición en nuestro Derecho positivo, y para constatarlo basta revisar la provisiones contenidas en los artículos 163 y 164 de la Constitución Federal para los Estados de Venezuela de 1811. De acuerdo con los artículos 163 y 164 de la Constitución de 1811, “la casa de todo ciudadano es un asilo inviolable” y, por ende, las visitas domiciliarias decretadas por la autoridad no podían “...extenderse al registro y examen de los papeles particulares, pues éstos deben mirarse como inviolables, igualmente que las correspondencias epistolares de todos los ciudadanos que no podrán ser interceptadas por ninguna autoridad ni tales documentos probarán nada en juicio...”

³ En propósito, consúltese el fallo dictado por la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia el 12 de agosto de 1994-, caso “José Muci-Abraham”; publicado en

las interferencias o intromisiones injustificadas, por parte de terceros -incluyendo, como es evidente, al Estado-, en la esfera íntima de aquél. En palabras de la Corte, la prohibición de interferencias o intromisiones indebidas no obsta para que el Estado, en los supuestos previsto por la ley y en atención a intereses generales y colectivos, invada esferas propias de la intimidad de los particulares, porque "...el derecho a la intimidad y vida privada como la mayoría de los derechos y garantías de los ciudadanos, no es absoluto sino que está sujeto a limitaciones y restricciones por parte de los órganos del Estado..." En todo caso, esas invasiones no deben desnaturalizar la esencia misma del derecho consagrado por la Constitución.

A la luz del criterio jurisprudencial sentado por la Corte Suprema de Justicia venezolana, puede afirmarse que el Estado puede imponerle limitaciones al derecho constitucional a la intimidad, en la medida en que observe las reglas que se señalan a continuación:

1. DE LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE LA RESERVA DE LEY: En virtud del principio de legalidad, sólo pueden imponerse limitaciones razonables al ejercicio del derecho mediante ley formal, entendida como acto que sancionan las Cámaras del Congreso actuando como cuerpos colegisladores (artículo 162 de la Constitución). Así se desprende de la previsión contenida en el artículo 136 -numeral 24- de la Constitución, en concordancia con el artículo 139 *ejusdem*, que disponen, respectivamente, que compete al Poder Nacional dictar la "...legislación reglamentaria de las garantías

"Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia" -Repertorio Mensual de Jurisprudencia-; por Oscar PIERRE TAPIA, Volumen 8-9; Caracas; 1994. Páginas 82 y siguientes. En la decisión judicial que se comenta, nuestra Corte Suprema de Justicia consideró que atentaba contra el derecho a la VIDA PRIVADA consagrado por el artículo 59 de la Constitución, que se le exigiese a los administradores, comisarios, interventores y auditores externos de las empresas reguladas por la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras la presentación de una declaración jurada de su patrimonio, porque la ley no establecía mecanismos que garantizaran la CONFIDENCIALIDAD DE LA INFORMACIÓN, de naturaleza o CARÁCTER ECONÓMICO, que dichos sujetos debían suministrarle a la Administración. En síntesis, la Corte resolvió que la información relacionada con la situación económica del ciudadano se encuentra amparada por el derecho constitucional en referencia.

que otorga esta Constitución”, y que “...corresponde al Congreso legislar sobre las materias de la competencia nacional y sobre el funcionamiento de las distintas ramas del Poder Nacional”.

Comoquiera que el principio de legalidad constituye una garantía esencial del Estado de Derecho, sin perjuicio de los poderes que la Constitución le reconoce al Poder Ejecutivo para que reglamente total o parcialmente las leyes, sin alterar su espíritu, propósito o razón, las remisiones genéricas e indeterminadas a normas reglamentarias, para que sean éstas las que establezcan cuál es el contenido de las limitaciones o restricciones al derecho constitucional, no resultan admisibles, porque la reserva -como garantía- exige, por una parte, la existencia de una ley, y por la otra, que dicha ley tenga un *minimum* de contenido material. Dicho en otras palabras, la deslegalización de la materia reservada es contraria a la letra y espíritu de la Constitución venezolana, porque las remisiones normativas al reglamento que carecen de límites ciertos y estrictos suponen una inconstitucional degradación del principio de la reserva de ley.

2. DE LA RAZONABILIDAD DE LA LIMITACIÓN AL DERECHO CONSTITUCIONAL: La limitación o intromisión del Estado en la intimidad de los particulares debe ser **justificada**, vale decir, necesaria para alcanzar los objetivos o propósitos perseguidos por el legislador. En otros términos, debe tratarse de una limitación **razonable**, entendiendo por tal aquella que resulte idónea para alcanzar las finalidades perseguidas por el legislador. La previsión legislativa que establece la limitación debe ser, pues funcional, porque debe existir “adecuación entre los medios y el fin”. Más aún, cuando existe más de una solución (limitación) posible, el Estado, en virtud del principio *favor libértate*, debe adoptar la medida que comporte la “menor restricción posible” del bien o del derecho tutelado por el ordenamiento jurídico.

3. DE LA CONSAGRACIÓN, EN NORMA CON RANGO Y FUERZA DE LEY, DE MECANISMOS QUE IMPIDAN EL USO INDEBIDO DE LA INFORMACIÓN: En tercer lugar, deben preverse mecanismos o procedimientos que garanticen la reserva o confidencialidad de la información, perteneciente a la esfera íntima

del ciudadano, que el Estado exige le sea suministrada. Estos mecanismos de protección deben estar contemplados en normas legales y no "...en actos de rango sublegal, ya que tales garantías deberían, como se han expresado, estar consagradas por disposiciones legales, de forma tal que exista realmente una certeza de que la intromisión del Estado en la vida de los particulares no llegará a desconocer los derechos fundamentales de éstos por la sola voluntad de la Administración -la cual puede siempre unilateralmente derogar o modificar las resoluciones que prevén las garantías..."⁴ y,

⁴ Teniendo presente la conclusión a la cual arribó nuestra Corte Suprema de Justicia (a saber, que es la ley- y **ÚNICAMENTE LA LEY**- el **INSTRUMENTO IDÓNEO** para limitar el derecho a la intimidad y, además, para establecer los **MECANISMOS Y PROCEDIMIENTOS** que resulten necesarios para garantizar que no se hará un **USO INDEBIDO DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICA SUMINISTRADA A LA ADMINISTRACIÓN**), entendemos que el intérprete debe necesariamente ponerse en tela de juicio la constitucionalidad de la norma contenida en el último aparte del artículo 115 del Código Orgánico Tributario en vigor, de acuerdo con el cual "el secreto o carácter reservado de la información a que se refiere este artículo no impide que la Administración Tributaria pueda delegar tareas de recaudación, cobro, administración, levantamiento de estadísticas, procesamiento de datos e información en organismos o empresas especializadas, siempre que éstos acuerden con la Administración Tributaria los medios necesarios para mantener el secreto y reserva previstos en este artículo y se obliguen a no divulgar, reproducir o utilizar la información obtenida".

Entendemos que la previsión apenas transcrita **NO SATISFACE** el requisito al cual hace mención nuestra Corte Suprema de Justicia, porque los mecanismos y procedimientos que en este supuesto tienden a evitar el uso indebido de la información tendrían **BASE CONTRACTUAL** y **NO LEGAL**. En todo caso, conviene destacar que los administradores y demás dependientes de esas empresas a las cuales pueden "delegarse" las tareas de recaudación, cobro, administración, levantamiento de estadísticas, procesamiento de datos e información no son funcionarios públicos y, por ende, la infracción de cualesquiera obligaciones contractuales no podría dar lugar, jamás ni nunca, a la aplicación de la sanción prevista por el artículo 206 del Código Penal. Esta circunstancia adicional evidencia que en el supuesto de hecho contemplado por el aparte único del artículo 115 del Código Orgánico Tributario, los contribuyentes, responsables y demás terceros que están obligados a suministrarle información a la Administración Tributaria, cuentan con una **TUTELA PRECARIA** en lo que a su derecho a la privacidad en el ámbito tributario se refiere.

4. DE LA PREVISIÓN DE LAS CAUSAS QUE PUEDEN DAR LUGAR A LA UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN: Deben establecerse, de manera específica, los motivos y supuestos que justifican el empleo de la información, así como la manera en que debe ser utilizada para alcanzar la finalidad que la ley declara perseguir.

D) En otro orden de ideas, es importante subrayar que la ley establece excepciones a la regla general conforme con la cual los contribuyentes, responsables y terceros se hayan en el deber de proporcionarle oportunamente a la Administración la información que ésta les requiera.⁵ En propósito, debe tenerse presente que la Administración, por mandato del artículo 112 del Código Orgánico Tributario, no puede exigirle información a las personas que por disposición legal pueden invocar el secreto profesional; a los ministros del culto en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio que constituye secreto en la respectiva religión; en general, a las personas cuya declaración comporte la violación del secreto de la correspondencia epistolar o de las comunicaciones, y, finalmente, al cónyuge y a los parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, sólo en el caso de que su declaración estuviera relacionada con hechos que pudieran motivar la penas privativas de la libertad.⁶

⁵ Respecto de la información que la Administración Tributaria puede requerirle a los terceros, conviene acotar que el artículo 112 del Código Orgánico Tributario vigente establece que la información que se puede solicitar es sólo aquella relacionada “con hechos que (los terceros) en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer”, y que, por tanto puede exigírsele a los terceros que exhiban la “documentación relativa a tales situaciones y que se vincule con la tributación”.

⁶ La excepción referida al cónyuge y a los parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, se funda en la previsión contenida en el artículo 60 -ordinal 4º- de la Constitución venezolana, a tenor del cual la libertad y seguridad personales son inviolables y, en consecuencia, “nadie podrá ser obligado a prestar juramento ni constreñido a rendir declaración o a reconocer culpabilidad en causa penal contra sí mismo, ni contra su cónyuge o la persona con quien haga vida marital ni contra sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad”.

Entendemos que esta excepción también puede ser alegada en aquellos procedimientos administrativos que pudieren culminar a través de un acto que imponga SANCIONES,

E) Al margen de lo expuesto, debe destacarse que el Código Orgánico Tributario prevé otras **garantías procedimentales** adicionales, que integran y complementan el régimen al cual hemos hecho alusión *supra*. En propósito, debe tenerse presente que la Administración Tributaria sólo puede requerirle información a los contribuyentes, responsables o terceros en el marco de un **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO**, que sólo puede sustanciarse previa **AUTORIZACIÓN ADMINISTRATIVA** expedida por el órgano estatal competente.⁷

de carácter o **NATURALEZA ADMINISTRATIVA**, a los sujetos que, de acuerdo con la ley deben suministrarle información a la Administración. En propósito, entendemos que pudiera invocarse la norma contenida en el artículo 14 -numeral 3º, literal g)- del "Pacto Internacional de Derechos Civiles Políticos" aprobado por la Asamblea General de la Organización de Naciones Unidas el 16 de diciembre de 1966, conforme con el cual durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: "g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable". (consúltese a Pedro NIKKEN, "Código de Derechos Humanos", Editorial Jurídica Venezolana; Caracas, 1.991; páginas 61 y siguientes). Aun cuando la norma invocada emplea el vocablo "PROCESO" (judicial), debe tenerse presente, *gratia argüendi*, que la jurisprudencia Venezolana ha dejado sentado que el vocablo "proceso" empleado por el Constituyente en el artículo 68 de la Constitución alude a los procesos judiciales y, además, a los **PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁCTER CONTRADICTORIO** (vale decir, donde media controversia).

⁷ A tenor del Parágrafo Único del artículo 112 del Código Orgánico Tributario, "la realización de cualquiera de las actuaciones anteriores será autorizada por la Administración Tributaria respectiva". A tenor del artículo 98, numeral 13, de la Resolución número 32 sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), es a la División de Fiscalización (al Jefe de esa División) del Servicio a quien compete "autorizar a los funcionarios competentes a realizar las actuaciones señaladas en el artículo 112 y su parágrafo del Código Orgánico Tributario y el artículo 96 de la Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional" (la Resolución N° 32 fue expedida por el Superintendente Nacional Tributario en fecha 24 de marzo de 1995 posteriormente publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 29 de marzo de 1995). Igual competencia se le reconoce al Director del Área de Fiscalización de Tributos Internos del SENIAT en el artículo 110 ordinal 8º *-ejusdem*, que faculta a ese funcionario para "autorizar a los funcionarios competentes a realizar las actuaciones señaladas en el artículo 112 y su parágrafo del Código Orgánico Tributario". Como se observa, la **AUTORIZACIÓN** necesaria para dar inicio al **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA** no puede ser expedida por cualquier funcionario administrativo. Esa limitación legal *-rectius*, esa

F) Teniendo presente que la Administración Tributaria obtiene la información (reservada o confidencial) en el marco de un procedimiento administrativo de determinación tributaria; que ese procedimiento puede concluir con un acto administrativo de efectos particulares a través del cual se establezca que los contribuyentes o responsables, según los casos, incumplieron las obligaciones formales o sustanciales que la ley tributaria les impone; y, en consecuencia, que los particulares cuyos derechos subjetivos e intereses legítimos son lesionados por el acto administrativo definitivo pueden interponer recurso (judicial) contencioso-tributario contra el acto de gravamen; para la cabal comprensión del régimen legal vigente, la regulación contenida en el artículo 112 del Código Orgánico Tributario debe ser complementada con un conjunto de previsiones contenidas en el Código de Procedimiento Civil.⁸ En propósito, debe tenerse presente que el artículo 190 del Código de Procedimiento Civil consagra, como regla general, el principio de publicidad del expediente judicial, salvo aquellos casos en que deba guardarse reserva por algún motivo legal.⁹ Complementariamente, debe

"CONCENTRACIÓN" DE LA COMPETENCIA AUTORIZATORIA en pocas manos-, y los controles que de ella se derivan, no son más que una GARANTÍA PROCEDIMENTAL COMPLEMENTARIA, que salvaguarda los derechos subjetivos e intereses legítimos del contribuyente, los responsables y los terceros.

⁸Esa remisión al Código de Procedimiento Civil se encuentra prevista en el artículo 223 del Código Orgánico Tributario en vigor, con arreglo al cual en lo no previsto en este Título, y en cuanto sea aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones del Código de Procedimiento Civil. El Título al cual alude el artículo 223 es el Título V (De los Procedimientos Contenciosos) del Código Orgánico Tributario.

⁹A tenor del artículo 190, "cualquier persona puede imponerse de los actos que se realicen en los Tribunales y tomar de ellos las copias simples que quiera, sin necesidad de autorización del Juez, a menos que se haya mandado a reservar por algún motivo legal". Entendemos que la previsión contenida en el artículo 112 del Código Orgánico Tributario es uno de los "MOTIVOS LEGALES" de RESERVA o CONFIDENCIALIDAD a los cuales el artículo 190 del Código de Procedimiento Civil se refiere.

A pesar de la previsión contenida en el artículo 190 del Código de Procedimiento Civil, debe destacarse que en nuestros Tribunales Contencioso-Tributarios la PRÁCTICA es la PUBLICIDAD DEL EXPEDIENTE, porque nuestros jueces no ordenan mantener la reserva del expediente (probablemente, ello obedece a que los

tenerse presente la disposición contenida en el artículo 24 *ejusdem*, que consagra, como REGLA GENERAL, el PRINCIPIO DE PUBLICIDAD DE LOS ACTOS PROCESALES.¹⁰

ASPECTOS CONSTITUCIONALES DE LA CONFIDENCIALIDAD EN MATERIA FISCAL

A) El artículo 60 -ordinal 4º- de la Constitución de la República establece que la libertad y seguridad personales son inviolable y que, por consiguiente, “nadie podrá ser obligado a prestar juramento ni constreñido a rendir declaraciones o a reconocer culpabilidad en causa penal contra sí mismo, ni contra su cónyuge o la persona con quien haga vida marital, ni contra sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad”. De acuerdo con la norma constitucional citada, en principio, el derecho sólo puede ser invocado en causa penal. Empero, a nuestro juicio el intérprete debe adminicular la disposición contenida en el artículo 60, ordinal 4º, de la Constitución con el artículo 50 *ejusdem*, con arreglo al cual “la enunciación de los **derechos y garantías** contenida en esta Constitución no debe entenderse como

particulares no le invocan al Juez su derecho a la confidencialidad y, obrando en consecuencia, no le exigen a aquél la tutela de éste).

¹⁰ “Los actos del proceso serán públicos, pero se procederá a puertas cerradas, cuando así lo determine el Tribunal por motivo de decencia pública, según la naturaleza de la causa. En tal caso, ni las partes ni los terceros podrán publicar los actos que se hayan verificado, ni dar cuenta o relación de ellos al público, bajo multa de un mil a cinco mil bolívares, o arresto hasta por ocho días, penas que impondrá el Juez por cada falta. El estudio de expedientes y solicitudes, la conferencia que tengan los jueces para sentenciar, y la redacción del fallo, se harán en privado, sin perjuicio de la publicación de las sentencias que se dictaren”. Una atenta lectura de la norma citada pone de relieve que la **SENTENCIA** judicial que pone fin al proceso es, siempre, un acto sometido al **RÉGIMEN DE PUBLICIDAD** (ese régimen supone, entre otras cosas, el archivo de una copia del fallo en un libro, denominado “Libro Copiador de Sentencias”, al cual tiene acceso el público en general), y que en la medida en que las informaciones (confidenciales) proporcionadas por los particulares a la Administración Pública sean mencionadas en las decisiones judiciales, sufre menoscabo el derecho constitucional a la reserva. La ley concilia el conflicto entre la reserva de la información y la necesaria publicidad de las sentencias con una suerte de transacción.

negación de otros que, siendo **inherentes a la persona humana**, no figuren expresamente en ella”,¹¹ así como con el artículo 14 - numeral 3º, literal g)- del “Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos” aprobado por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas el 16 de diciembre de 1966,¹² conforme con el cual **en todo proceso -rectius, en todo procedimiento contradictorio-**, la persona acusada de un delito o falta tiene **derecho “a no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable”**. De acuerdo con el tratado internacional, trátase de una **garantía procesal mínima**, inherente a la persona humana y, en consecuencia, habida consideración de su condición de **derecho innominado**, tiene rango constitucional.

B) De acuerdo con el artículo 16 del Código Orgánico Tributario, la obligación tributaria no se ve afectada “...por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la **naturaleza del objeto perseguido**, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, siempre que se hubiesen producido los resultados que constituyen el presupuesto de hecho de la obligación”. En síntesis, para el Derecho venezolano sólo resulta relevante que se verifique el **hecho imponible** (en el caso del impuesto sobre la renta, ese **hecho generador** puede identificarse con el incremento experimentado por el patrimonio del contribuyente durante el ejercicio gravable).¹³ Por ello, entendemos que cualquier enriquecimiento obtenido al margen de la ley constituye un hecho gravable.¹⁴

¹¹ La norma constitucional consagra una CATEGORÍA RESIDUAL de derechos, conocidos como DERECHOS INNOMINADOS en la doctrina y jurisprudencia venezolanas.

¹² Consúltense en la nota a pie de página número 6 los datos de publicación del Tratado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela.

¹³ A tenor del artículo 35 del Código Orgánico Tributario, “el hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación” tributaria.

¹⁴ Complementariamente, debe subrayarse que el artículo 33 del Código Penal venezolano establece, como pena pecuniaria, accesoria a una sanción principal, “...la pérdida de los instrumentos o armas con que se cometió el hecho punible y de los efectos que provengan de él”. De acuerdo con la norma parcialmente citada, al margen del

C) En el Derecho venezolano, el **funcionario público** -cualquier funcionario público- "...que, habiendo adquirido, en el ejercicio de sus funciones, conocimiento resultante de estas mismas funciones, de algún hecho punible por el cual ordene la ley proceder de oficio y **omita o retarde indebidamente dar parte de ello a la autoridad competente**, será castigado con multa de cincuenta a mil bolívares".¹⁵

El **deber legal** que incumbe al funcionario de la Administración Tributaria, de dar parte a la autoridad policial o judicial competente de la comisión de un hecho punible conocido en el ejercicio de funciones públicas, debe interpretarse a la luz de la previsión contenida en el artículo 115 del Código Orgánico Tributario, que autoriza a la Administración para "**revelar**" la información económica en poder del Estado "...en los demás casos que establezcan las leyes".

ASISTENCIA TRIBUTARIA INTERNACIONAL

A) El Derecho venezolano contempla la posibilidad de compartir, con otros Estados, la información que la Administración Tributaria hubiere podido obtener de los contribuyentes, responsables y terceros. Para constatarlo basta revisar, *exempli gratia*, el "Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de la República Francesa con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuesto sobre la renta",¹⁶ cuyo artículo 26 dispone que las autoridades competentes de los Estados contratantes **DEBEN** intercambiar las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el Convenio, en la medida en que la imposición prevista en el Derecho interno no resulte contraria al Convenio. El tratado internacional objeto de nuestros comentarios dispone también que

GRAVAMEN previsto por la legislación tributaria, los enriquecimientos obtenidos al margen de la ley deben ser objeto de medida de **DECOMISO**.

¹⁵ Artículo 208 del Código Penal. Por la pérdida adquisitiva que la moneda venezolana ha experimentado durante los años de vigencia del Código, la sanción pecuniaria prevista en la ley se ha convertido en una **SANCIÓN IRRISORIA**, meramente **SIMBÓLICA**.

¹⁶ El Tratado fue incorporado al derecho interno venezolano mediante ley aprobatoria publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4635 Extraordinario, de fecha 28 de septiembre de 1993.

“las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el convenio, de los procedimientos o indagaciones relativos a estos impuestos o de las decisiones sobre los recursos relativos a estos impuestos”.¹⁷ El artículo 26 del tratado agrega que las personas o autoridades de un Estado a las cuales autoridades del otro le suministren información sólo pueden utilizar la información recibida para los fines previstos en el Convenio; que la información intercambiada puede ser revelada en audiencias públicas de los tribunales o juicios;¹⁸ y, que el deber de intercambiar informaciones no obliga a ninguno de los Estados Contratantes ni a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, ni a suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, ni tampoco a suministrar informaciones que

¹⁷ La norma transcrita contrasta, *exempli gratia*, con el artículo IV del “Convenio entre la República de Venezuela y la República de Chile para evitar la doble tributación en relación con el transporte internacional marítimo y aéreo”, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4580 Extraordinario, de fecha 21 de mayo de 1993, que establece que “las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán intercambiar, en cualquier tiempo, la información que consideren necesaria para la aplicación del presente Convenio”, pero no establece mecanismo o procedimiento alguno que tenga por finalidad garantizar la reserva de la información objeto de intercambio. El artículo III del “Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de la República Argentina para evitar la doble tributación en materia de transporte aéreo internacional”, cuya ley aprobatoria apareció publicada en la Gaceta de la República de Venezuela N° 34053 de fecha 16 de septiembre de 1988, es sustancialmente idéntico al artículo IV del “Convenio entre la República de Venezuela y la República de Chile para evitar la doble tributación en relación con el transporte internacional marítimo y aéreo” transcrito *supra*. Con arreglo al aludido artículo III, “los Estados Contratantes podrán intercambiar la información que consideren necesaria para la aplicación de este convenio”.

¹⁸ Esta previsión plantea problemas análogos a los que comentamos *supra* en el literal F) del Capítulo I.

revelen un secreto comercial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.¹⁹

B) Con base en el artículo 118 de la Constitución de la República, que le ordena a los órganos que ejercen el Poder Público colaborar entre sí en la realización de los fines del Estado venezolano, en concordancia con la previsión contenida en el artículo 115 del Código Orgánico Tributario, entendemos que no existen obstáculos para que la República, los Estados y los Municipios **intercambien internamente la información** que hubieren podido recabar de las personas que sus respectivas leyes designan como contribuyentes, responsables o terceros.

RELACIONES AFECTADAS POR LA CONFIDENCIALIDAD

A) De acuerdo con lo expuesto supra²⁰, por mandato del artículo 112 del Código Orgánico Tributario, la Administración Tributaria no puede exigirle información a las personas que por disposición legal pueden invocar el **secreto profesional**; a los **ministros del culto** en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio que constituye secreto en la respectiva religión; en general, a las personas cuya declaración comporte la violación del **secreto de la correspondencia** epistolar o de las comunicaciones; y, finalmente, al cónyuge y a los **parientes** hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, sólo en el caso de que su declaración estuviera relacionada con hechos que pudieran motivar la aplicación de penas privativas de libertad.²¹

¹⁹ El artículo 26 del "Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de la República Francesa con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuesto sobre la renta" es **IDÉNTICO** al artículo 26 del "Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de la República Italiana en materia de impuesto sobre la renta y prevenir la elusión, la evasión y el fraude fiscal", cuya ley aprobatoria fue publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4580 Extraordinario, de fecha 21 de mayo de 1993.

²⁰ Consúltese el literal D) del Capítulo I.

²¹ La **EXCEPCIÓN** (al **DEBER DE INFORMAR**) referida al cónyuge y demás parientes de los contribuyentes, responsables o terceros debe ser interpretada a la luz del

B) La doctrina venezolana ha destacado que en nuestra legislación "...no existe norma alguna que regule (expresamente) la obligación por parte de las entidades financieras de guardar CONFIDENCIA o reserva sobre las operaciones que realicen".²²

Para algunos, el así denominado "secreto bancario" no es más que una consecuencia de la propia naturaleza del contrato o negocio que realiza la entidad bancaria con sus clientes.²³ No obstante, entendemos

artículo 258 del Código Penal, conforme con el cual "no es punible el encubridor de sus parientes cercanos".

²² Leopoldo BORJAS - "El Secreto Bancario en Venezuela"; Memorias Felaban, N° 7, Editorial Kelly, Bogotá, 1991, página 439.

²³ Ibid. a tenor del artículo 133 de la "Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras", publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4969 Extraordinario, del 19 de noviembre de 1993, "los bancos y demás instituciones financieras están en la obligación de enviar a la Superintendencia, en los plazos y con las especificaciones que ésta indique, una relación pormenorizado de sus deudores, a los fines de mantener actualizado un SISTEMA DE INFORMACIÓN CENTRAL DE RIESGOS", que "TODA LA INFORMACIÓN MANTENIDA EN EL SISTEMA TENDRÁ CARÁCTER DE CONFIDENCIALIDAD EN LOS TÉRMINOS QUE SEÑALE EL REGLAMENTO", y que "en ningún caso, la información que suministrara el mencionado sistema indicará el nombre de los institutos acreedores". La remisión al reglamento, para que sea éste el que determine cuál es el alcance de la reserva o los mecanismo y procedimientos a través de los cuales puede divulgarse la información, plantea una vez más los problemas de inconstitucionalidad a los cuales hicimos alusión en el literal F) del Capítulo I, porque esa remisión concede a la DESLEGALIZACIÓN de una materia -a saber, la reglamentación de un derecho fundamental- que, por mandato de los artículos 136 (numeral 24) y 139 de la Constitución, forma parte de la RESERVA LEGAL. De acuerdo con la "Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras", es el Banco Central de Venezuela quien debe manejar o administrar el sistema de información central de riesgos debe ser manejado por él (artículo 304). En todo caso, al margen de lo expuesto, debe acotarse que el Decreto Ejecutivo N° 1073, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela número 33451 de fecha 17 de abril de 1986, dispone que "toda la información relativa al Sistema de Información Central de Riesgos (SICRI), es CONFIDENCIAL" y, en consecuencia, que "...ni el Banco Central de Venezuela, ni sus funcionarios o empleados, podrán, BAJO NINGÚN CONCEPTO, proporcionar la información obtenida de los integrantes de dicho Sistema, salvo para dar cumplimiento a las normas del presente Reglamento" (por resultar ajenos al presente trabajo, no formularemos consideración alguna en torno a los problemas que plantea el intercambio de información económica, a través del SICRI, entre los distintos bancos y entidades financieras que participan en el Sistema).

que ese secreto, oponible frente a particulares, **no constituye**, en ningún caso, **una excepción** frente al deber de colaboración con la Administración Tributaria que la ley le impone a los contribuyentes, responsables y terceros.

C) La vigente "Ley Orgánica de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas" dispone que los bancos y demás instituciones financieras "...que controlen, reciban, custodien, administren capitales o corran dinero, valores, haberes y bienes, no podrán alegar el **secreto bancario** o **confidencialidad debida al cliente** para impedir las investigaciones judiciales..." y, consecuentemente, se hallan obligados "...a suministrar la información que le sea requerida por el organismo instructor en un lapso no mayor de doce (12) horas".²⁴ La infracción de esta **obligación legal** es sancionada con **multas severas**. Complementariamente, debe también subrayarse que la Ley autoriza al Juez penal para "...autorizar la intervención telefónica, filmaciones o grabaciones de voz"; que la intervención "...no podrá exceder de seis (6) meses..."y, que "todo lo que no guarde relación con el caso será **CONFIDENCIAL** y no constará en las actas procesales".²⁵

D) De acuerdo con la ley venezolana, todo aquel que tenga conocimiento que un tercero está evadiendo impuestos y, por tanto, está incumpliendo sus obligaciones tributarias, está obligado a formular **denuncia escrita** ante el Ministerio de Hacienda, en la que exponga pormenorizadamente los hechos, circunstancias y razones en los cuales, a su entender, se fundan los derechos de la República.²⁶ El

²⁴ Artículo 71 de la "Ley Orgánica de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas", publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4636 Extraordinario, de fecha 30 de septiembre de 1993.

Es evidente que de acuerdo con el artículo 15 del Código Orgánico Tributario, la Administración Tributaria también se halla obligada a suministrarle al órgano instructor (penal) cualquier información que éste, por considerarla relevante, llegare a solicitarle.

²⁵ Artículo 73 de la "Ley Orgánica de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas".

²⁶ A tenor del artículo 30 de la "Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional" que "deberán denunciarse ante el Ejecutivo Nacional, los bienes, **DERECHOS** o acciones **DE TODO GÉNERO**, pertenecientes a la Nación, ocultos o desconocidos, o que por cualquier circunstancia están indebidamente poseídos o ejercidos por terceros. La denuncia se hará por escrito al Ejecutivo Nacional, por órgano del Ministerio de Hacienda". Agrega la norma legal que "recibida la denuncia y con vista de los dictámenes

cumplimiento del deber de formular denuncia es ulteriormente “estimulado” (premiado) por la ley, al disponer que de declararse o reconocerse (judicialmente) el derecho a favor de la Nación, el denunciante tendrá derecho a ser remunerado con una cantidad equivalente al “...25% del valor de los bienes denunciados”.²⁷

La denuncia de derechos fiscales insolutos, que la ley propicia o fomenta, debe ser sustanciada o tramitada a través de un procedimiento administrativo, en el que, como parte interesada, se garantice plenamente el DERECHO CONSTITUCIONAL A LA DEFENSA del contribuyente, pues, según la Constitución, la defensa es derecho inviolable en todo estado y grado del proceso judicial, así como de los procedimientos administrativos, por definición “contradictorios”, que tengan por objeto la determinación de incumplimientos o faltas.²⁸ En ese procedimiento administrativo también ostenta el carácter de parte interesada el denunciante, cuyos derechos subjetivos y legítimos e intereses legítimos, personales y directos pueden resultar vulnerados por el acto administrativo definitivo que desestime la denuncia.²⁹

escritos del Procurador de la Nación y del Contralor de la Nación, decidirá el Ejecutivo: 1) Si los bienes, derechos o acciones que se denuncian tienen el carácter a que se refiere este artículo y pueden ser objeto de denuncia. 2) Si los documentos y datos suministrados por el denunciante son suficientes para intentar fundadamente la reclamación. 3) Si siendo fundada y procedente la denuncia conforme a los dos incisos anteriores, conviene o no a los intereses de la República, proceder en el sentido de la denuncia. 4) Y sobre todo otro punto relativo con el caso”.

²⁷ Artículo 35 de la “Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional”, en concordancia con el artículo 33 *eiusdem*.

²⁸ Artículo 68 de la Constitución. Con miras a garantizar el pleno ejercicio del DERECHO A LA DEFENSA, la ley le reconoce al particular derecho a ser notificado (oportunamente) de la apertura del procedimiento; derecho de acceso al expediente administrativo en formación; derecho a alegar y probar (en virtud de su carácter transitorio, este derecho supone la expresa consideración o ponderación de las razones o defensas invocadas, así como de los medios de prueba producidos y evacuados); y, finalmente, derecho a ser notificado (personalmente) de la decisión definitiva.

²⁹ El artículo 31 de la “Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional” establece que el denunciante puede proponer recurso contra el acto que desestime la denuncia con fundamento en los ordinales 1° y 2° del artículo 30 *eiusdem* (el texto del artículo 30 fue paralelamente transcrito en la nota a pie de página número 24).

E) El artículo 6° del Código Civil establece que “no pueden renunciarse ni relajarse por convenios particulares las leyes en cuya observancia están interesados el **orden público** o las **buenas costumbres**” a la luz de esa precisión legal, entendemos que para poder determinar si el contribuyente, los responsables o los terceros pueden **renunciar**, total o parcialmente, al **derecho a la confidencialidad** que garantiza la reserva la información con contenido económico, debe establecerse previamente si esa renuncia interesa al orden público o las buenas costumbres. A nuestro entender, *en principio*, la renuncia al derecho constitucionalmente protegido *no trasciende la esfera de derechos subjetivos e intereses legítimos del renunciante* y, por tanto, la renuncia (**unilateral**) en referencia no contradice nuestro Derecho positivo. No obstante, debe acotarse que la posibilidad de renunciar (**unilateralmente**) al derecho a la confidencialidad pareciera discutible, *exempli gratia*, cuando el contribuyente, los responsables o terceros pretendieran transmitir o comunicar información cuya confidencialidad o reserva **interesa** a otros, que también ostentan un derecho constitucional a la privacidad o reserva. En este supuesto, el derecho, por **íntima vinculación** con el derecho ajeno, pareciera **indisponible**.

CONCLUSIONES

A) Las reflexiones realizadas en los Capítulos que anteceden demuestran que el **derecho a la confidencialidad**, reconocido por la Constitución y desarrollado por las leyes venezolanas, constituye un límite a las injerencias arbitrarias del Estado en la vida privada del ciudadano.

B) Sin perjuicio de lo expuesto en el literal precedente, debe tenerse presente que el derecho a la confidencialidad es un **derecho relativo** y no absoluto y, por esa circunstancia, puede ser limitado por el legislador venezolano para asegurar el cumplimiento del **deber constitucional a contribuir con las cargas públicas**, que debe ser satisfecho atendiendo a la capacidad económica del contribuyente.³⁰

C) El análisis sumario del ordenamiento jurídico vigente en Venezuela evidencia que en el ámbito tributario el **derecho a la intimidad** y a la **confidencialidad de las informaciones** suministradas a la Administración Fiscal cuenta con un régimen que dista mucho de ser perfecto.

³⁰ Artículo 223 de la Constitución.

LA ACCIÓN: EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL CONCEPTO



JESÚS DAVID ROJAS HERNÁNDEZ

Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (1992), con Postgrado en la misma casa de estudio en Derecho Procesal (1997). Ex funcionario de la Contraloría General de la República, actualmente se desempeña como Director de Investigaciones Especiales del Ministerio de Agricultura y Cría.

Cursos realizados:

Seminario Internacional “Las Potestades Investigativas y Sancionadoras de las Entidades Fiscalizadoras Superiores”, “Presupuesto y Control Financiero Externo”, Complementación del Control Fiscal Externo con el que ejerce la Administración Activa”, Estudio de las dificultades Probatorias”, Reforma Tributaria en Venezuela”, “I Jornadas Jurídicas de Derecho Penal”.

Trabajos publicados:

APERTURA PETROLERA A LA LUZ DEL ARTÍCULO 5° DE LA LEY ORGÁNICA QUE RESERVA AL ESTADO LA INDUSTRIA Y EL COMERCIO DE LOS HIDROCARBUROS, *Revista de Control Fiscal* N° 132 (1996). COMENTARIOS SOBRE ALGUNOS SISTEMAS DE CONTROL DEL ACTO ADMINISTRATIVO *Revista de Control Fiscal* N° 134 (1997) y, en calidad de coautor, SUGERENCIAS PARA EL MEJORAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA *Revista de Control Fiscal* N° 137 (1998).

La Acción: Evolución Histórica del Concepto

Jesús David Rojas

INTRODUCCIÓN

*A todos aquellos que como Desiree
demostraron con la renuncia al ser querido
que la máxima prueba de amor es lograr que éste
se conozca a sí mismo y le dé
sentido a aquello que señalara el oráculo de Delfos
CONÓCETE A TI MISMO Y CONQUISTARÁS EL MUNDO.*

J.D.R.

El presente trabajo tiene por objeto, hacer un breve, aunque no por ello superfluo estudio de la acción, para lo cual no trataremos este fenómeno jurisdiccional desde el punto de vista del Estado, sino desde la posición del ciudadano que pide justicia.

Aun cuando la acción ha sido un tema exhaustivamente tratado, especialmente en el siglo pasado por algunos ilustres investigadores del proceso civil, reviste gran actualidad pues la polémica desatada en torno de ella no ha finalizado aún. Tal y como lo expresara Alcalá Zamora, citado por Rengel Romberg (1994), de la acción no sabemos aún ni qué es ni dónde está.

Con el presente trabajo no pretendemos innovar en torno de este concepto jurídico fundamental (la acción) sino que por el contrario, pretendemos exponer los distintos tratamientos que ha recibido a través del tiempo para lo cual forzosamente nos basaremos en el estudio de distintos autores.

JUSTIFICACIÓN HISTÓRICA DEL CONCEPTO

Tal como lo afirma Calamandrei (1952): en una asociación primitiva, en la que no exista una autoridad superior a los individuos, con capacidad de decisión y de imponer sus decisiones, no podemos pensar más que en dos medios para resolver los conflictos de intereses entre co-asociados: el acuerdo voluntario entre los interesados (contrato) o el choque violento entre los interesados, cada uno de los cuales emplea contra el otro la propia fuerza individual para constreñirlo a abandonar toda pretensión sobre el bien discutido, tal es el caso de los Estados que para resolver sus conflictos utilizan la guerra, es decir, el recurso de la violencia armada, por la no existencia de un poder supraestatal capaz de imponer con la fuerza las propias decisiones a los Estados. y en la co-asociación primitiva donde el único medio de defensa del individuo o del grupo es el empleo de la fuerza material contra el competidor para vencerlo (autodefensa o defensa privada). Esto constituye la negación de todo derecho de toda convivencia social pacífica, pues es excluir la posibilidad de una decisión imparcial y garantizar siempre la victoria de la prepotencia sobre la justicia: "...el más fuerte tiene siempre razón"

Es por ello que desde el inicio de la civilización y desde que se afirma un principio de autoridad, ésta interviene para disciplinar y para limitar en principio, y luego para prohibir en absoluto de una manera enérgica el uso de la autodefensa hasta el punto de que el ejercicio de ésta puede considerarse en algunos casos un delito (excepción: legítima defensa).

La prohibición en forma general se encuentra por primera vez en el derecho romano de la edad imperial mediante un decreto de Marco Aurelio y un rescripto posterior de los emperadores Valentiniano, Teodosio y Arcadio.

Esta prohibición desaparece en el período medieval y también en la Edad Moderna, luego en las legislaciones contemporáneas, a través de la influencia del derecho canónico, la prohibición vuelve en forma general y absoluta como una de las premisas fundamentales sobre las cuales se basa no sólo la justicia sino todo el estado de derecho.

Evidentemente que esta prohibición no tendría sentido si en compensación de ella el Estado no ofrece medios más fuertes y eficaces que la fuerza privada, entonces a medida que se limitaba la autodefensa se reforzaba y extendía la injerencia jurisdiccional del Estado en la defensa de los derechos privados hasta llegar al Estado Constitucional Moderno, en el cual la administración de justicia está considerada como monopolio del Estado y está confiada, de una manera exclusiva a sus órganos.

El Estado, entonces, asume directamente la función plena de garantizar el derecho, mediante órganos propios investidos de pública autoridad, a los cuales los particulares están obligados a recurrir para la composición de las controversias, naciendo así la jurisdicción, como función del Estado.

En conclusión, a medida que el Estado se desarrolla y se fortalece, prohíbe a los particulares el hacerse justicia por sí mismos a través de la acción física, ofreciendo en sustitución de ésta la acción procesal como actividad que realiza el ciudadano para poner en movimiento, en defensa de sus propios derechos, el ejercicio del poder jurisdiccional del Estado; invocando al juez una providencia jurisdiccional en cuanto a las pretensiones contenidas en la demanda.

En este concepto de acción, podemos verificar que esa petición que una persona hace al órgano jurisdiccional de una providencia, va a afectar a otra parte con respecto de la cual la providencia se pide, y por ello a esta parte contra la cual puede operar la providencia, le es permitido hacer valer ante el juez todas las razones de hecho y de derecho que puedan servir para hacerla rechazar (principio de contradicción).

Entonces, la acción, como actividad dirigida a presentar al juez una propuesta de providencia, no es solamente propia del actor, porque también el demandado (aun cuando se limite a pedir el rechazamiento de la demanda contraria), viene, en sustancia, a solicitar del juez que pronuncie una sentencia de declaración negativa de mera certeza, esto es, una providencia diversa de la pedida por el actor, y favorable, en lugar de a éste, a él como demandado.

En consecuencia, la actividad del demandado también se puede hacer entrar así en el concepto de acción (aunque en la terminología procesal a las actividades que desarrolla el demandado para defenderse de la demanda contraria se les denomina genéricamente excepciones con significado amplísimo equivalente al de defensas), y frente al accionar del actor se habla de excepcional del demandado, en el sentido de contradecir.

Si la acción se concibe como un derecho del actor, la excepción aparece como un contraderecho del demandado.

TEORÍA SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA ACCIÓN

Entre los autores existen distintos criterios para dirigir esta teorías, así se habla de:

Teorías canónicas

Teorías de la acción en sentido concreto

Teorías civilistas

Polémica Windscheid- Muther

La acción como pretensión de la tutela Jurídica

La acción como derecho potestativo

La acción como derecho abstracto

La acción como forma típica del derecho de petición.

Resulta tal vez más recomendable ir analizando cada una de las teorías, enfocándolas desde el punto de vista del momento histórico en que surgen, quiénes son los autores que las crean, cuáles son sus características fundamentales.

Desde el inicio de la polémica respecto a las diversas teorías acerca de la acción, han surgido las siguientes interrogantes:

¿Es la acción el derecho subjetivo mismo? ¿Es un elemento, una parte, un momento o una determinada manifestación de éste? ¿Es respecto al derecho subjetivo un derecho autónomo, accesorio, primario, secundario, instrumental?, y si es un derecho ¿hacia o contra o frente a quién se dirige? En respuesta a estas preguntas, es que han surgido las siguientes teorías:

Teorías canónicas

Dada la inmensa influencia de la iglesia en la historia de la humanidad consideramos, más que conveniente necesario, referirnos al tratamiento que los estudiosos del Derecho Canónico le han dado al concepto.

Así tenemos que el *Diccionario de Derecho Privado* al tratar el tema de la acción, señala que todos los canonistas han definido la acción procesal con Justiniano: *ius petendi iudicio quod sibi debetur*, dentro de cuyo significado, muy distinto del de Celso, aparece el *sibi debetur* -lo que es debido- tanto como derecho que en cuanto justicia. Esta última significación es la que mejor encaja dentro del sentido general de la ordenación jurídica y canónica.

La Iglesia utilizó como instrumento las instituciones que encontró a su advenimiento; pero las vació de su contenido pagano para infiltrarles el espíritu cristiano. Y en lo que toca al proceso como avocación a la Iglesia para componer las diferencias entre sus fieles cristianos, desde los tiempos mas remotos ha venido influido por un conocido texto del evangelio de San Mateo (XVI, 15-20), verdadero germen del proceso canónico:

Si te ofendiere tu hermano, anda y demuéstraselo a solas con él; si te escuchare, ganaste a tu hermano; mas si no te escuchare, toma contigo otro a otros dos, puesto que en boca de dos testigos o tres es firme toda palabra; pero si los desoyere, dilo a la Iglesia; y si a la Iglesia desoyere, tenlo por gentil y publicano.

Podemos inferir de este texto como Jesucristo enseñó a sus discípulos, que antes de llevar a la Iglesia las cuestiones o controversias, que pudieran surgir entre ellos, hay que procurar ganar al hermano, demostrándole nuestro derecho a la reparación de la ofensa. Es decir, traducido al lenguaje jurídico actual, que antes de acudir a la autoridad para obtener reparación (acción) es preciso agotar la vía directa y amistosa (pretensión). Y aún antes de iniciarla, es preciso comprobar de modo fehaciente por el preparado testimonio de dos o tres testigos, la imposibilidad de esa vía amistosa y la necesidad de acudir al terreno jurídico de trascendencia probatoria externa, ya que la mera

invocación moral a solas no da resultado. Es decir, que la acción para la Iglesia es sólo remedio subsidiario ante el fracaso de la pretensión, y, por tanto, para acudir *Coram Ecclesia* hace falta: 1° Una ofensa, lesión a la justicia, que hiera, 2° inutilidad de la simple pretensión para lograr el restablecimiento de la justicia, 3° Posibilidad de probar ante el fuero externo esa lesión de nuestro derecho.

Son, pues, características del concepto canónico de acción: 1° Ser algo personal, nuestro, anterior y no concedido por la autoridad. 2° Respecto de algo que nos debe, porque no nos ha sido concedido amistosamente (de aquí la necesidad de emplear los medios amistosos en tanto se pueda). 3° Con trascendencia en el fuero externo, es decir, comprobable en él (de aquí el carácter jurídico y público de la acción). 4° Deducida y planteada ante la Iglesia, es decir, en el juicio eclesiástico no puede hacerlo, pero sí el juez.

El mantenimiento de estos principios a través de su historia explica como el concepto de acción de Justiniano, inspirado por ella, ha venido siendo usado sin interrupción, y no ha sido modificado en El Codex, ya que responde óptimamente a tales características: *Ius* (1°) *Petendi* (4°) *In Iudicio* (3°), *Quod sibi datur* (2°).

Pero si en lo fundamental la acción, como uno de los elementos esenciales del proceso, no puede ser modificada y conserva su carácter de derecho natural personal, su aplicación a las distintas circunstancias sociológicas por las que la Iglesia ha venido atravesando, se ha hecho también con una depurada técnica jurídica. Y así, en la actualidad, El Codex distingue el derecho de la acción (C.1511 Párrafo. 1°) y admite un catálogo de acciones cuya regulación tradicional facilita el desenvolvimiento del proceso, sin que por eso deje desprovisto de acción cualquier otro derecho necesitado de tutela jurídica. Más, en todo caso, la Iglesia, firme en su criterio de no tutelar ningún derecho subjetivo, que aunque aceptado a la letra de la norma positiva, no se encuentre conforme con el derecho natural, o lesione la justicia social o el bien supremo de las almas, establece en el derecho procesal instituciones que salvaguarden aquellos valores supremos. Y del mismo modo que el privilegio y la dispensa corrigen la posible excesiva rigidez de las normas generales, El Codex, en materia

procesal, establece el principio de que la accionabilidad puede ser negada (C.1667) a determinada forma de ejercitar ciertos derechos, y así lo hace respecto a los esponsales con la acción para obligar a la celebración del matrimonio (C.1017,3). Y aún añade a esta prevención legal, otra intervención judicial, autorizando al juez para rechazar la demanda (C.1709) si ésta no reúne los requisitos de legitimación, entre los que figura la falta de acción.

Así pues en el Derecho Canónico, la acción procesal no es ni un nuevo aditamento de todo derecho subjetivo, ni una concesión arbitraria o graciosa del poder público, ni una mera formula legalista. Es un medio para lograr la eficacia de un legítimo derecho subjetivo sólo cuando éste es controvertido, y cuya naturaleza depende del derecho salvaguardado.

Con lo cual se define la acción en Derecho Canónico como el título personal a la coaccionabilidad de un derecho subjetivo, natural o positivo, tutelado por la autoridad eclesiástica (pág. 77 y 78)

Teoría de la acción en sentido concreto

Teorías civilistas

La influencia del Derecho Romano hizo que la doctrina tradicional considerara la acción y el derecho material como si fueran lo mismo. Se decía que la acción era el mismo derecho material en movimiento. El planteamiento que tenía justificación en el Derecho Romano, dejó de ser correcto en el derecho moderno, pero la doctrina continuó usando la misma terminología y algunos afirmaron que se incurría en pleonismo al hablarse de acción y derecho porque eran vocablos con el mismo significado.

En efecto, según Arístides Rengel-Romberg en su *Manual de Derecho Procesal Venezolano* "En el Derecho Romano, un célebre pasaje de Celso definía la acción en los siguientes términos: *Nihil aliud est actio quam ius quod sibi debeat iudicio persequendi*, que significa: La acción no es otra cosa que el derecho de perseguir en juicio lo que se nos debe.

Siguiendo esta definición romana, la escuela francesa de derecho civil sostenía que no hay diferencia alguna entre la acción y el derecho subjetivo sustancial. La acción no es más que el mismo derecho subjetivo en su tendencia a la actuación; el derecho subjetivo en movimiento...

Una variante de esta posición civilista se debe a Savigny, quien considera la acción como el aspecto particular que asume todo derecho como consecuencia de una lesión.

La violación de nuestro derecho -dice Savigny- nos hace entrar en una nueva relación jurídica con el violador, la cual tiene por contenido la exigencia o pretensión de reparación de la lesión. Esta pretensión contra una persona determinada y a un acto determinado, tiene la misma naturaleza que la obligación. El ofendido y el ofensor se encuentran en ella en la misma posición en que están el acreedor y el deudor en la relación de obligación.

Ahora bien, esta nueva relación que nace de la lesión del derecho puede permanecer en los límites de una simple posibilidad, sin llevar al ofendido a una determinada actividad contra el ofensor, o bien de la simple posibilidad de obrar puede conducir a una efectiva actividad del ofendido contra el ofensor y transformarse en el hecho mismo de obrar.

Sólo puede hablarse de acción en aquel primer sentido (sustancia) de derecho de obrar; porque en el segundo sentido (formal), o sea, el acto por el cual se hace valer el derecho, con sus condiciones y formas, corresponde a la teoría del procedimiento y se llama demanda. De allí que sea necesarias dos condiciones en cualquier acción: un derecho en sí, y una lesión de él. Si el primero falta, es inconcebible una lesión del derecho y, si falta la segunda, el derecho no puede asumir el particular aspecto de acción.

Las doctrinas civilistas que negaban toda distinción entre la acción y el derecho subjetivo sustancial, cayeron en descrédito porque ellas dejaban sin explicación las obligaciones naturales, el grave problema de la demanda infundada, en la cual el actor mueve la acción hasta la sentencia sin un derecho efectivo que tutelar, y las acciones mero declarativas, que no suponen una violación del derecho subjetivo". (pág. 88-89).

Polémica Windscheid-Muther

A los fines del presente trabajo y de presentar un complejo análisis del contenido y significación hemos decidido apoyarnos en el tratado de Derecho Procesal Civil Venezolano del Dr. Rengel-Romberg, según el cual aquella polémica de mediados del siglo pasado se desarrolló en los siguientes términos:

En 1856 un trabajo de Bernard Windscheid sobre "La acción del Derecho Civil Romano desde el punto de vista del derecho actual", provocó la crítica de Theodor Muther con su escrito "Sobre la doctrina de la actio romana, del actual derecho de acción, de la litis contestatio y de la sucesión singular en las obligaciones", iniciándose así, una polémica que dio origen en el campo procesal a la revisión de las ideas imperantes sobre la acción.

Al momento de surgir la polémica era dominante en Alemania la concepción de Savigny que concebía la acción como aquel derecho en el cual se transforma otro derecho como consecuencia de su lesión. Y la doctrina se debatía también frente a una doble terminología: la Actio romana y la Klage germánica, entendida ésta como derecho de querrela (Klagrecht). Ambos términos se hacían coincidir en un solo concepto, dándole como característica determinante el elemento de la perseguibilidad judicial del derecho.

El trabajo de Windscheid estaba dedicado exclusivamente a la Actio romana, de modo que no puede decirse que haya contribuido a aclarar el concepto de acción como hoy lo entendemos y como los procesalistas lo consideran en el derecho actual, pero las ideas de Muther, expresadas en su crítica a Windscheid, tuvieron gran influencia en los procesalistas alemanes de la segunda mitad del siglo y, por ello, se señala esta famosa polémica como el origen histórico de todo el movimiento doctrinal posterior en torno a la acción.

Windscheid reaccionó contra la concepción de Savigny en torno a la Actio Romana y señaló el peligro de introducir en el Derecho Romano una concepción de la Actio que más bien corresponde a la actual conciencia jurídica.

"En el derecho moderno -señala Windscheid- el ordenamiento jurídico es el ordenamiento de los derechos; el derecho aparece como el prius y la acción como el posterius, esto es, el derecho es aquello que produce y la acción aquello que es producido. En el derecho

moderno, derecho y acción coinciden en cuanto que la acción no es más que la sombra del derecho, la acción no tiene una existencia autónoma. Esta idea de la acción es completamente extraña a la idea de la Actio romana; es algo que pertenece a la conciencia jurídica actual, pero que no tiene realidad alguna en el Derecho Romano”.

“En el Derecho Romano -agrega Windscheid- la palabra Actio es usada no tanto para indicar un derecho procesal sino un derecho substancial y, sin embargo, en nuestro actuales tratados se la presenta como sistema de los derechos de obrar, o sea, de las acciones. En el Derecho Romano el ordenamiento jurídico es el ordenamiento de las pretensiones perseguibles judicialmente. La Actio no tiene necesidad de ningún derecho sobre el cual apoyarse. La palabra Actio significa aquello que puede exigirse de otro, esto es, la pretensión. Actio es la pretensión perseguible en juicio. Derecho y Actio no coinciden; se puede tener un Actio sin tener un derecho y no tener una Actio aun teniendo un derecho. La Actio es un elemento autónomo del ordenamiento jurídico; el ordenamiento jurídico reconoce la legitimidad de una pretensión, prometiendo para ella un juicio. La Actio o acción (Klage) está al puesto del derecho, ella es la expresión del derecho”.

Y la razón de todo esto se encuentra en la independencia que entre los romanos, al tiempo de la República, y también más tarde, en la época imperial, tenía la regla judicial frente a la regla jurídica. Esta independencia se venía afirmando desde el período de las legis acciones, cuando no tanto la lex sino la fórmula judicial decidía acerca de lo justo y de lo injusto, de tal modo que Ulpiano no tenía escrúpulos en hablar de un usufructo que no existe de iure sino tuitione praetoris. Muther reaccionó contra esta concepción de la Actio romana expuesta por Windscheid y también contra la concepción de Savigny dominante en Alemania en su tiempo.

“En el antiguo procedimiento de las legis actio sacramento dice Muther- la Actio significa el acto bilateral con el cual el proceso era introducido, porque el agere, que significaba a proceder, hablar, obrar, no podía realizarse unilateralmente, sino sólo en unión con el adversario. De allí la expresión agere cum aliquo tan frecuente en ese período histórico. Posteriormente, en el período formulario la palabra Actio viene a significar no sólo aquel acto en sí, sino el rito que lo acompaña y concretamente la

fórmula del rito puesto por escrito. En este período, pues, Actio es la fórmula de la acción y así debe entenderse el término cuando se dice que el Pretor actionem dat, tribuit, indulget, accomodat, denegat, etc. Cuando el Pretor había prometido en el edicto una fórmula para determinados casos, se puede decir que el actor y antes de la expedición de la fórmula tenía una pretensión a su expedición, siempre que las condiciones generales bajo las cuales la Actio había sido prometida se hubiesen cumplido”.

“La pretensión a la fórmula existe, pues, antes de la litis contestatio y cuando los juristas dicen del actor que actio ei competit, quieren significar con ello la pretensión a la emisión de la fórmula por el Pretor. Pero cuando discuten en sus escritos si a uno corresponde en un caso particular una pretensión, preguntan sólo si existen los presupuestos de hecho y de derecho de esta fórmula especial, los cuales son indicados precisamente en ella, esto es, en la orden que debe dar el Pretor al juez de condenar al demandado, orden por los demás condicionada a la necesaria indagación sobre la veracidad de los hechos. Así, pues, cuando el jurista romano dice: A Ticio corresponde en este caso la actio empti, esto significa que él tiene una pretensión a la expedición de la fórmula de la actio empti, si el demandado se niega a satisfacerlo; o, en otras palabras: que él tiene una concesión de aquella tutela judicial que, según el derecho positivo romano es acordada a quien es lesionado en su derecho”.

Por tanto, los romanos no habrían comprendido en absoluto que al comprador no correspondiese la actio empti también antes de la negativa de cumplimiento por parte del vendedor.

Y no lo habrían comprendido porque no habrían creído a ningún hombre de buen sentido capaz de pensar en la petición de una fórmula, mientras el adversario esté dispuesto a cumplir voluntariamente la pretensión; ni a pensar en un proceso cuando nada era controvertido. La litis es el presupuesto de todo proceso. Los juristas romanos no podían pensar en conceder a alguien una pretensión a la tutela judicial ni presuponer, aunque fuera implícitamente, la existencia de una litis.

Por tanto -agrega Muther-, en el Derecho Romano, lo mismo que en el derecho moderno, el ordenamiento jurídico era el ordenamiento de los derechos y no, como piensa, Windscheid, el ordenamiento de

las pretensiones perseguibles judicialmente, pues sólo los derechos subjetivos podían ser perseguidos en juicio, y el derecho a la expedición de la fórmula correspondía solamente a aquel a quien correspondía un derecho, que era el presupuesto de la Actio. Tenemos, pues, dos derechos distintos, de los cuales uno es el presupuesto del otro, pero que pertenecen a dos esferas diversas: el derecho subjetivo originario es un derecho privado, y la Actio un derecho de naturaleza pública. Este no es un annexum de aquél, ni un agregado, sino un derecho condicionado, de modo que tenga su origen sólo en seguida de la violación de aquel derecho originario, y ambas posibilidades se encontrarán entre los romanos, como aparece de la contraposición que se hacía entre Actio y Actio Nata.

Sin embargo, aun en este último sentido, para Muther esta concepción difiere profundamente de la idea de Savigny que concebía la Actio como el derecho en el cual se transforma un derecho en seguida de su violación; o como la relación que nace de la violación de un derecho, mediante el cual nosotros solicitamos del adversario la eliminación de la lesión. “La lesión del derecho- dice Muther- no es más que una colisión del estado de hecho con el estado de derecho. A causa de esto, el derecho no puede ser transformado. Es verdad que de la violación de un derecho pueden nacer también nuevos derechos del titular contra el autor de la violación (ejemplo: obligaciones ex delicto, intereses por mora, etc.), pero el derecho originario no cambia por eso y continúa sin duda existiendo inalterado”.

“El derecho subjetivo implica un poder o señorío sobre la otra persona, en fuerza del cual puede exigir que ésta reconozca y respete de hecho su derecho, pero no le es dado, cuando este poder o señorío no basten, otro poder o señorío de solicitar que cese la violación de su derecho; esto significaría poner una impotencia en el lugar de otra impotencia. El primer poder o señorío perdura aún después de la lesión. Mas habiéndose mostrado insuficiente, debe ahora intervenir otro poder más fuerte para restablecer el estado de derecho violado. Este es el poder del Estado que tiene el cometido de mantener el orden jurídico. Al ciudadano le está impuesto por el Estado respetar los derechos de sus conciudadanos.

Si él no lo hace, entonces el Estado tiene el poder de exigir la cesación de la violación; y, por tanto, el derecho a la cesación de la violación es un derecho del Estado contra el ciudadano. Tenemos así dos derechos correspondientes el uno al otro y los dos de naturaleza pública: el derecho del lesionado contra el Estado a la concesión de la tutela jurídica (la acción) y el derecho del Estado contra el autor de la lesión a la eliminación de la lesión misma”.

El derecho originario (privado) del lesionado continúa existiendo con fuerza y su eficacia originaria, bien se trate de un derecho relativo o absoluto, esto es, del señorío sobre la voluntad de una persona determinada o del señorío sobre la voluntad de todas las personas fuera del titular del derecho.

De lo expuesto concluye Muther que también entre nosotros existe un derecho a la tutela estatal (acción-Klagrecht), que corresponde a quien sea lesionado en su propio derecho y que también entre nosotros, como entre los romanos, el presupuesto de este derecho es otro derecho y una lesión de éste.

Que derecho sustancial y acción no son idénticos aparece claro si consideramos que la persona del obligado es diversa en el derecho sustancial y en la acción y resulta además del hecho de que también ahora pueden haber pretensiones sin acción, amenos que no se quiera negar la posibilidad de las obligaciones naturales.

La acción como pretensión de la tutela jurídica

Siguiendo a Puppio (1995) observamos que Adolfo Wach desarrolla su teoría de la Acción como derecho del ciudadano a obtener del Estado la tutela jurídica, con lo cual continuó y desarrolló el planteamiento de Muther.

Así tenemos que Wach afirma que la pretensión de la tutela jurídica no es una función del derecho subjetivo; es el medio que permite hacer valer el Derecho, pero no es el Derecho mismo; no es su “función”, ni el lado público del Derecho Objetivo.

La acción es concebida por este autor dentro del Derecho Público, ya que sólo puede ser satisfecha por el Estado, con lo cual del Derecho Procesal Civil comenzó a afirmar su autonomía científica.

Los críticos a esta teoría, sostienen que no hay Derecho Subjetivo de la persona a la tutela jurídica, ya que el Estado al tutelar el derecho lo que hace es cumplir su función natural; porque pertenece a la esencia del Estado la tutela del derecho. De manera que, a decir de Calamandrei, el Estado cuando hace justicia, se mueve no para prestar con sacrificio propio un servicio a quien se lo pide, sino para cumplir con ello uno de sus fines propios y esenciales, el de mantener la observancia del derecho objetivo, con lo cual el Estado reafirma su autoridad, en cada oportunidad que el ciudadano se dirige a él, para pedirle la tutela de su interés amenazado o violado.

La acción como derecho potestativo

Las críticas que se hicieron a la Doctrina de Wach de la acción como pretensión a la tutela jurídica, trata de superarlas Chiovenda con su Teoría de la Acción como Derecho Potestativo.

Para desarrollar su tesis este autor italiano conceptúa el derecho subjetivo como “la expectativa de un bien de la vida, garantizada por la voluntad del Estado”.

“El derecho subjetivo, afirma Chiovenda, pone al que lo posee en una especial condición de preeminencia frente a los demás, por lo que se refiere al bien de que es objeto ese derecho: porque este bien corresponde sólo a él, con exclusión de todos los otros. En sentido propio el derecho subjetivo supone, pues, un bien de la vida que idealmente puede corresponder también a persona distinta de aquella investida de derecho. Pero también se habla de derecho subjetivo en un sentido más lato, porque las normas que se dirigen a la conservación del individuo (prohibición de matar, ofender el honor) pueden subjetivarse, en cuanto que cualquiera puede decir: tengo derecho a que otro no me mate, al honor y a otros semejantes, aunque mi vida, mi honor, no puedan pertenecer a otro” (pág. 44).

A los derechos absolutos de carácter privado, se les llama reales; a los relativos se les conoce como personales, pero al lado de éstos, que en todo caso son correlativos de ciertos deberes (generales o especiales) de determinadas personas -dice Chiovenda- la categoría de los potestativos, cuya característica esencial es que, frente a ellos, no encontramos

un deber correspondiente de otra persona. Tales derechos constituyen un mero poder jurídico, es decir, se resuelven en la facultad de producir un efecto de derecho, sin que la persona que sufre éste se halle obligada para con el titular, como ejemplos cita el autor italiano, el pedir la separación o el divorcio. El ejercicio del Derecho Potestativo puede tener como consecuencia la extinción de una situación jurídica preexistente o el nacimiento de un nuevo efecto de derecho. "Así la ley concede al cónyuge, por ciertos motivos, la facultad de pedir la separación personal o de bienes. La sujeción es un estado jurídico que no exige el concurso de la voluntad del sujeto ni ninguna acción suya".

El derecho de acción es, de acuerdo con Chiovenda, un derecho potestativo, ya que resuelve en el poder jurídico de dar vida a la condición para la actuación de la voluntad de la ley, sin que el ejercicio de ese poder engendre obligación alguna a cargo del demandado. Lo anterior significa que el ejercicio del derecho de acción es, en muchos casos, condición indispensable para que el cumplimiento coactivo de determinadas obligaciones pueda lograrse. O expresado de otra forma, la actividad de los órganos sancionadores no siempre es desplegada de oficio. Por regla general, requiérese que los particulares, ejercitando su derecho de acción, la provoquen. Por lo cual, ese derecho constituye un poder condicionante de la función jurisdiccional, y produce una serie de efectos sobre el demandado, pero sin engendrar a cargo del mismo ningún deber.

En esta teoría la acción es autónoma, ya que puede existir desligada del derecho de pretensión, ello no significa, por supuesto, que no haya relaciones muy estrechas entre las mencionadas facultades, "pues ambas se dirigen, a la misma voluntad concreta de la ley que garantiza un bien determinado, y tienden a la consecución de este mismo bien, aunque por caminos y medios diferentes. De aquí que, satisfecha una obligación mediante la prestación del obligado, se extingue la acción, y satisfecha la acción en la ejecución forzosa, se extingue la obligación" (Chiovenda. pág. 63).

Algunas observaciones a la tesis de Chiovenda, las agruparemos, siguiendo a Devis Echandía (85), en la siguiente forma:

-Al mencionar las condiciones de la acción dice que son necesarias para obtener “una resolución favorable”; por lo tanto, no es consecuente con su tesis de la autonomía, porque considera como objeto de la acción la sentencia favorable.

-Considera la acción como derecho privado y por eso puede ser cedida; en realidad lo que puede ser cedido es el derecho subjetivo pretendido. En relación a esto, parece un retroceso respecto a la tesis de Wach que ubicó la acción en el campo del derecho público.

-El derecho de accionar no es potestativo, lo que es potestativo es ejercitar el derecho de accionar, porque el derecho material se puede ejercitar o no, sin que se desvirtúe su naturaleza. (pág. 181).

La acción como derecho abstracto

Frente a las concepciones concretas de la acción, surgió en Alemania la concepción abstracta, según la cual este derecho no depende necesariamente de la pertenencia efectiva de un derecho subjetivo material, sino que corresponde a cualquiera que se dirija al juez para obtener de él una decisión sobre su pretensión, aun cuando ésta sea infundada.

Esta concepción fue sustentada inicialmente por Degenkolb en Alemania, en Italia por Alfredo y Hugo Rocco, en Hungría por Plosz, en Portugal por Dos Reis, en México por Vázquez del Mercado, en Argentina por Couture. Basaremos nuestra exposición en la obra de Eduardo García Maynes (1973).

Según Hugo Rocco, citado por García Maynes, “El derecho de cada ciudadano, como tal, de pretender del Estado el ejercicio de su actividad para satisfacción de los intereses amparados por el derecho, se llama derecho de acción”. (Pág. 237).

Este derecho tiene las siguientes características:

a) Es un derecho subjetivo público, porque es correlativo de una obligación impuesta a ciertos órganos del Estado. Tales órganos se denominan jurisdiccionales, y su actividad consiste en aplicar

normas generales a casos concretos, para la satisfacción y tutela de los intereses que ésta protegen.

b) Es relativo, porque corresponde a una obligación especial de una persona individualmente considerada, es decir, el Estado, representado por sus órganos.

c) Es abstracto, puede ser ejercitado por cualquier persona, aun cuando no tenga un derecho material que hacer valer. No se trata de un derecho frente al adversario, sino de una facultad correlativa de una obligación estatal.

Es posible, en consecuencia, el ejercicio del derecho de acción por quien afirme, indebidamente, ser titular de un derecho substancial. Pues la acción no es derecho a obtener una sentencia favorable, como afirmara Wach, sino simplemente derecho a sentencia o, más exactamente, derecho a pedir la prestación de la función jurisdiccional.

La circunstancia de que el derecho material eventualmente invocado por el actor exista o no en un caso especial, es indiferente, porque basta la simple protección, en abstracto, de ese derecho, para que la acción pueda ejercitarse.

Así, al ejercer su actividad jurisdiccional, el Estado no satisface directa e inmediatamente los intereses principales protegidos por el derecho objetivo; sólo aparta los obstáculos que estorban o impiden la satisfacción de tales intereses. De modo que el interés contenido en el derecho de acción es un medio para la realización de los derechos substanciales que a través del proceso se pretende hacer efectivos.

El interés implícito en el derecho de acción es, además inmutable y único, porque tiende siempre al mismo objeto: la prestación de la función jurisdiccional.

Es también, ideal o inmaterial, ya que no posee, por sí mismo, contenido pecuniario, sino que corresponde a cada ciudadano, y se dirige a obtener una prestación de derecho público, desprovista de carácter económico.

Por otra parte esta acción en sentido abstracto es verdaderamente un derecho, porque está garantizada por la responsabilidad civil y penal en que el juez incurriría si denegase injustamente un acto de oficio.

Las principales objeciones que se formulan a la teoría del derecho abstracto de obrar se resumen en observar: que el derecho del reclamante de ver acogida su demanda fundada presupone el deber del juez de tomar en examen indistintamente todas las demandas para decidir cuáles son fundadas y cuáles no; que la acción en sentido abstracto no basta para procurar aquella satisfacción del concreto interés individual al cual el reclamante aspira cuando se dirige a la justicia por tener razón y no por no tenerla; que en la acción en sentido abstracto concebida no ya como garantía de un concreto interés substancial, sino como poder correspondiente a cualquiera, que se dirija al Estado para provocar la jurisdicción, no existiría ya la coordinación de dos distintos intereses: el individual y el público, convergentes al mismo fin, sino que se tendría una total disolución del interés individual en el interés público; y que de este modo todos los puentes entre el derecho subjetivo, del cual en un tiempo la acción aparecía como escolta vigilante y armada, quedaría, según esta teoría, apartado e inerte, puesto que la acción no sería ya concebida como un instrumento al servicio de quien tiene razón, sino puesta por igual al servicio de quien tiene razón y de quien no la tiene, de forma que la misma, más bien que garantía del interés individual, se reduciría a ser "el derecho de no tener razón", con lo cual el ciudadano podría darse el gusto, en realidad muy platónico, de hacer constatar el derecho objetivo en contra suya.

La acción como forma típica del derecho de petición

Entre los autores que conciben la acción como un derecho "abstracto" que compete a todo ciudadano, cabe resaltar a Couture, con su teoría de la acción como una forma típica del derecho de petición.

Los fundamentos de esta teoría fueron ampliamente desarrollados en su trabajo: "Las Garantías Constitucionales del Proceso Civil" (1946), los cuales de acuerdo con la cita que de ese autor realiza

Rengel-Romberg (1994), consisten en lo siguiente: Si la acción es, a través del proceso histórico de su formación -dice Couture-, un modo de sustituir el ejercicio de los derechos por acto propio, mediante la tutela por acto de la autoridad; y si esa sustitución sólo se realiza por requerimiento de la parte interesada, ¿no cabe admitir que ese requerimiento, o más correctamente, ese poder de requerir forma parte del poder jurídico de que se halla asistido todo individuo de acudir ante la autoridad a solicitar lo que considera justo?

El derecho de petición -añade Couture- configurado como garantía individual en la mayoría de las constituciones escritas, se ejerce indistintamente ante todas y cualesquiera autoridades. El Poder Judicial no tiene porqué ser excluido de los órganos y autoridades ante los cuales los particulares pueden ejercer el derecho de petición. "Por tanto -concluye Couture- creo hoy poder afirmar que un derecho de acudir al Tribunal pidiendo algo contra un demandado, es un derecho de petición en el sentido que se da a este derecho en los textos constitucionales". Se llega así a la idea fundamental de que el derecho de acción o acción en justicia, es una especie dentro del género del derecho de petición; un derecho de petición particularmente configurado.

En contra de esta teoría se dice fundamentalmente que ese derecho de petición no es la acción, en sentido en que esta figura tiene relevancia en el sistema del proceso, sino su base, su presupuesto de derecho constitucional, la vía siempre abierta sobre la cual el ciudadano puede conducir sus acciones singulares en los diversos casos concretos en que desea dirigirse a la autoridad judicial para la protección de su interés lesionado o amenazado. El derecho de petición en sí mismo, es un puro poder de derecho público, genérico e indeterminado sin relación con un supuesto de hecho concreto y, por tanto, inagotable e inextinguible, y es la manifestación inmediata y directa de la capacidad jurídica general.

LA ACCIÓN Y SU RELATIVIDAD

Existen diversas teorías para explicar la acción y de allí de la formulación de un concepto adecuado de la acción depende gran parte de las circunstancias políticas, históricas y jurídicas que existan al momento en que se formule la teoría. Por eso, Calamandrei nos dice que el concepto de acción es relativo.

Sería inútil pretender que cada una de las tendencias tiene toda la razón; igualmente sería incorrecto afirmar que ninguna de las tendencias tiene fundamento porque en cada teoría han intervenido autores, muchos eminentes, quienes han reflejado sus respectivas tradiciones históricas, y cada teoría ha sido influida por la formación intelectual de cada escuela. Pero como dice Couture, no podemos colocar la doctrina en un plano escéptico limitándonos a decir que cada corriente es el reflejo de cada escuela. En efecto, el estudio debe aportar su particular observación y de la suma de todos esos aportes es que se estructura la ciencia.

Por ello, Calamandrei antes de preguntarse ¿cuál de las teorías es la verdadera? se formula la siguiente interrogante: ¿cuál de las teorías sobre la acción es la que mejor corresponde a la concepción política sobre la cual se funda el Estado en el presente momento histórico?

Como premisa del desarrollo de Calamandrei, Rengel-Romberg señala la observación recogida en la exposición de motivos (Rel Grandi) del nuevo código italiano de procedimiento civil, según el cual "El Derecho Procesal, si quiere evitar tanto ser superado por los tiempos como adelantarse a ellos, debe producir en las relaciones entre el juez y las partes el mismo equilibrio que en el momento histórico en cuestión se encuentre alcanzado en el derecho sustancial entre la intervención del Estado y la iniciativa privada".

Para Calamandrei las teorías en sentido concreto son perfectamente válidas y aceptables en un Estado liberal, al estilo del siglo XIX, que consagra el predominio de la libertad sobre la autoridad, del individuo sobre el Estado.

En el extremo opuesto a esas concepciones de la acción, está la del derecho abstracto de obrar, según la cual se desvincula totalmente la acción del derecho subjetivo y la acción aparece al servicio del interés público en la observancia de la ley. El sujeto agente, según esta concepción, al ejercitar la acción presta al Estado el servicio de proporcionarle la ocasión para confirmar su autoridad y aparece así el sujeto agente, como investido de una función pública, que él mismo ejercita, no en interés propio, sino en interés del Estado.

Esta teoría de la acción como derecho abstracto sería válida, pues, y perfectamente aceptable, en un Estado autoritario y totalitario, en donde se consagra el absoluto predominio del interés público, y en donde la jurisdicción antes que al servicio del particular está al servicio de la legalidad estatal, y todo ciudadano, aún sin estar directamente interesado, puede ejercer la función pública de accionar para que el Estado confirme su autoridad en interés de la ley.

Entre la acción, entendida como sometimiento de la justicia al interés privado y la acción entendida como sometimiento de la iniciativa privada al interés público, la acción como derecho potestativo -concluye Calamandrei- significa convergencia de dos intereses, en cuanto al particular, que busca en el proceso la satisfacción de su interés privado, da así ocasión al Estado de satisfacer, al administrar justicia el interés colectivo.

CONCLUSIONES

A lo largo de la presente investigación se ha observado una evolución del concepto de acción que ha tendido a la época en que se formularon, a las instituciones dentro de las cuales evolucionaron, denotándose criterios diferenciadores tales como: su concepción independiente o no al derecho subjetivo, su ubicación en el campo del derecho público y privado; pero la principal conclusión que se puede obtener del estudio de todas las teorías que aquí se han tratado, es que las mismas han obedecido a la evolución soberana de las sociedades que las han originado. Tal apreciación se basa principalmente en el concepto relativo de la acción que formula Prieto Calamandrei, concepto que en principio compartimos, pero con la salvedad de no compartir el criterio de tan ilustre autor, según el cual el concepto de acción como derecho potestativo es el que más se acerca a la concepción contemporánea del Estado, disentimiento que sustentamos en el derecho que los pueblos tienen a darse su propia forma de gobierno, con lo cual no creemos científico emitir generalizaciones que pueden fácilmente vulnerar o malinterpretar una excelente posición jurídica en torno a tan fascinante institución procesal.

**SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
EN SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA DE FECHA 12
DE AGOSTO DE 1998, QUE DECLARA SIN LUGAR EL
RECURSO DE AMPARO CONSTITUCIONAL INTER-
PUESTO, EN CONTRA DE LA AMENAZA (PRESUNTA)
DE VIOLACIÓN EN EL GOCE Y EJERCICIO DE
DERECHOS FUNDAMENTALES DERIVADA DE LA
APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 33 DE LA LEY DE
PRESUPUESTO PARA EL EJERCICIO FISCAL 1997**

**LA REPÚBLICA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE**

**LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
EN SALA
POLÍTICO- ADMINISTRATIVA**

Magistrado-Ponente: DR. ALFREDO DUCHARNE ALONZO

Esta Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia en fecha 16 de octubre de 1997 admitió el recurso de amparo constitucional propuesto por el Gobernador del Estado Carabobo, ciudadano **HENRIQUE FERNANDO SALAS-ROMER FEO**, ejercido de conformidad con el artículo 3 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, en contra de la amenaza de violación en el goce y ejercicio de sus derechos fundamentales, derivada en forma directa del artículo 33 de la Ley de Presupuesto para el Ejercicio Fiscal 1997 (publicada en Gaceta Oficial de la República N° 5.115 Extraordinario de fecha 12 de diciembre de 1996) y cuya aplicación correspondería -señala- al Contralor General de la República y/o al Director General de Control de las Entidades Autónomas.

Los abogados Fredrik Kirowski Egerstrom, Alfredo Vetancourt Plaza y Santiago Cabrera Yáñez, apoderados judiciales del mencionado Gobernador, plantean en dicho recurso de amparo constitucional dos presupuestos diferentes en el orden procesal y cuyas consecuencias jurídicas son distintas, igualmente, a saber: en primer lugar, los efectos de la aplicación del artículo 33 de la Ley de Presupuesto para el Ejercicio Fiscal 1997 en la esfera subjetiva de sus derechos fundamentales, y en segundo lugar, la contrariedad de dicha norma legal con la Constitución, objetivamente considerada, así como la "irracionalidad" de la misma.

Una vez notificadas las presuntas partes agraviantes, el Contralor General de la República y la Dirección General de Control de las Entidades Autónomas, en fecha 20 de octubre de 1997, comparecieron ante la Sala los abogados Inés del Valle Marcano y Coromoto Yépez, el día 22 de octubre de 1997, actuando en su carácter de

representantes de la Contraloría General de la República, y presentaron el “informe” a que se contrae el artículo 23 de la mencionada Ley de Amparo Constitucional.

Las representantes de la Contraloría General de la República sostienen, en primer término, que el acto que amenaza violentar los derechos del demandante no es, propiamente, el artículo 33 de la Ley de Presupuesto para el Ejercicio Fiscal 1997, sino una providencia emanada de la Directora General de Control de las Entidades Autónomas (acompañada a los autos por el recurrente), mediante la cual se le “recuerda que el incumplimiento de lo prescrito precedentemente (en el artículo 33 de la Ley de Presupuesto para el Ejercicio Fiscal 1997), acarreará la imposición de sanciones previstas en la Ley Orgánica que rige a este Órgano Contralor”.

Por lo que, siendo la persona contra la cual se dirige la acción -dicen-, la Directora General de Control de las Entidades Autónomas, la Sala es incompetente para el conocimiento del presente recurso y, en consecuencia, debe declinar su competencia en la Corte Primera de lo Contencioso-Administrativo.

En segundo término, los abogados de la Contraloría General de la República oponen la caducidad de la acción de amparo constitucional propuesta, puesto que -afirman- hubo consentimiento del presunto agraviado -aunque se trate de una amenaza-, una vez que han transcurrido más de seis meses desde la promulgación de la norma, así como desde la notificación de la providencia administrativa, arriba citada, en fecha 13 de febrero de 1997.

En tercer término, los abogados de la Contraloría General de la República sostienen que ha sido propuesto abusivamente el presente recurso de amparo constitucional -extraordinario-, con el propósito velado de suplir no acudir a las vías procesales especiales dispuestas en la legislación a efecto de cuestionar la legitimidad de la norma: la Acción Popular consagrada en el artículo 215 de la Carta Magna y recogida en los artículos 42 ordinal 1º y 112 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia y 3 (segundo párrafo) de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales.

En cuarto término, con respecto a la autonomía política de la Gobernación del Estado Carabobo, los abogados de la Contraloría General de la República sostienen que frente a las funciones de su representada de “control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes, así como de las operaciones relativas a los mismos” , no cabe oponer la autonomía propia de las Entidades Político-Territoriales de la República, la cual está reconocida y garantizada en el citado artículo 235 de la Constitución.

Ahora bien, la Sala observa -y aclara, previamente- que lo cuestionado realmente no es el ejercicio de la función en sí, propia de la Contraloría General de la República, ni es discutible, seriamente, la autonomía política y administrativa de las Entidades Federales (ni la autonomía funcional de las instituciones estatales con jerarquía constitucional -se recuerda, al margen-). Es cuestionada sí, la validez y efectos de la disposición sobre promoción y difusión de los “logros” de la administración de los Gobernadores y Alcaldes, incorporada en el artículo 33 de la Ley de Presupuesto de 1997 sancionada por el Congreso de la República, disposición ésta que pretende establecer limitaciones en torno a la organización y funcionamiento de las Administraciones Públicas estatales y municipales.

En tal sentido, y respaldando su argumentación con la reciente sentencia de esta Corte Suprema de Justicia en Pleno de fecha 25 de septiembre de 1997, dictada en el caso: “Municipio El Hatillo”, los abogados de la Contraloría General de la República finalizan solicitando sea desestimado el presente recurso de amparo constitucional: en primer lugar, porque la “autonomía” en tanto facultad pública y figura administrativa, y en general las potestades, competencias y atribuciones de los entes públicos, no son equiparables a las garantías constitucionales -que sí son, éstas últimas, instrumentos o elementos formales con los cuales se busca la cobertura y efectiva protección de los derechos fundamentales-, debiendo excluirse el amparo constitucional, por tanto, como una vía para su tutela; y en segundo lugar, porque no es el amparo constitucional la vía procesal especial (sino extraordinaria) prevista en el ordenamiento jurídico para resolver el presente caso, con la cual, contrariamente, el recurrente sería excepcionado de la sujeción a la norma (no) cuestionable en sí misma, sino en su aplicación

(e interpretación, para el caso particular), y la Sala adelantaría un juicio de constitucionalidad en abstracto y objetivamente (no subjetivamente, como corresponde siempre en amparo constitucional), en lugar de concentrar su decisión, como es debido, en la protección del goce o ejercicio de derechos fundamentales, frente a la aplicación o amenaza de aplicación de una norma “imperativa”.

La oportunidad procesal de exposición oral y pública de los argumentos de las partes fue fijada para el día 5 de noviembre de 1997, fecha en la cual comparecieron, por la parte querellante, el abogado Fredrik Kurowski Egerstrom, y por la Contraloría General de la República, el abogado José Peña Solís, quienes ratificaron sus argumentos iniciales.

En esta misma fecha, el día 5 de noviembre de 1997, los apoderados judiciales de las partes presentaron sus escritos de conclusiones.

Establecido lo anterior, la Sala pasa a decidir previas las siguientes consideraciones:

Primero: La norma cuya aplicación inminente sería violatoria de la autonomía estatal y de los derechos fundamentales a la libre expresión del pensamiento e igualdad o no discriminación, y que además estaría afectada de “irracionalidad”, mejor denominado por la doctrina extranjera vicio de “desviación de poder legislativo” (J. Rodríguez Zapata, “Desviación de Poder y Discrecionalidad del Legislador”, en RAP, números. 100-102, vol. II, pp. 1527 y ss.), es una norma “prohibitiva”, que establece a los gobernadores y alcaldes una obligación de no hacer: **“para promocionar y divulgar los logros de sus correspondientes administraciones, solamente utilizarán diarios, periódicos y publicaciones de sus respectivas regiones”**, y cuyo incumplimiento, a juicio de la Dirección General de Control de las Entidades Autónomas, “acarreará la imposición de sanciones previstas en la Ley Orgánica que rige a este Órgano Contralor”.

Al respecto, la Sala observa que la disposición citada no prevé su aplicación por la Contraloría General de la República, sino su acatamiento por los gobernadores destinatarios de la misma, quienes no podrían -se precisa, y adelanta de una vez-, reputarla nula e inexistente so pretexto de que la misma “viole o menoscabe los derechos garantizados por esta Constitución”, y desconocerla en consecuencia, acogiéndose al precepto del citado artículo 46 de la Carta Magna.

En tal sentido, su infracción o incumplimiento por el Gobernador destinatario acarreará una sanción -así lo interpreta la mencionada Dirección General de Control de las Entidades Autónomas, en su providencia notificada en fecha 13-02-97-, aunque la norma establece cosa distinta en su aparte único: la Contraloría General de la República, a través de la Dirección de Estados y Municipios, **“tomará las medidas correspondientes para garantizar el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo”**, las cuales, no impedirían a los gobernadores divulgar y promocionar sus “logros” (y menos aún su pensamiento, artículo 66 de la Carta Magna).

En consecuencia, y así la Sala lo declara en este caso, la disposición legal cuya inaplicación se pretende de conformidad con el artículo 3 (primer párrafo) de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, no establece una obligación de hacer o “imperativa” dirigida a la Administración (*lato sensu*), condición ésta necesaria para la procedencia del amparo constitucional contra norma -se precisa-, cuya inaplicación en un supuesto concreto fuere necesaria para salvaguardar el goce y ejercicio de derechos fundamentales: tal sería el caso, por ejemplo, de una disposición normativa relativa a concursos de oposición que impusiere a la autoridad competente la descalificación de todo aquel individuo que no profesara una religión, o que no profesara alguna preferentemente: no sólo discriminatoriamente, sino, e irremediabilmente, atentatoria de los derechos fundamentales del trabajo y la carrera profesional.

Nótese, a través de este ejemplo, que el propósito del amparo constitucional contra normas (en el sentido de ser aplicables directa y ejecutoriamente por la autoridad pública) no es la declaratoria de invalidez de la disposición en cuestión, sino de su aplicación o amenaza de aplicación en un supuesto interpretativo concreto.

Por el contrario, cuando la norma impone una obligación de hacer o “imperativa” cuyo destinatario no es la Administración (*lato sensu*), sino personas naturales (aún investidas de una función pública) , en tal supuesto no debe proceder el amparo constitucional.

Segundo. En el contexto planteado, y hasta tanto la norma sea impugnada por razones de inconstitucionalidad, el Gobernador o Alcalde destinatarios, así como la Contraloría General de la República, tienen que dar una interpretación constitucionalmente aceptable de las oscuridades o deficiencias de la norma en cuestión, si fuere el caso.

En tal sentido, véase como la mencionada Dirección General de Control de las Entidades Autónomas en su providencia mencionada del 13 de febrero de 1997, interpreta en forma generalizada, esto es, con alcance a todos los gobernadores y alcaldes, tanto de la capital como del interior del país, que ninguno podrá hacer uso de “diarios o periódicos de circulación nacional”, lo cual, por ejemplo, no está claro en el artículo 33 de la Ley de Presupuesto para el Ejercicio Fiscal 1997, y en caso de no ser aceptado por los destinatarios de la norma, quedaría a la interpretación última de los Tribunales.

Asimismo, y en fin, queda al destinatario de la norma, la determinación del significado atribuible a divulgar y promocionar los “logros” de su administración respecto de lo cual, y a mayor abundamiento, la Sala observa que el artículo 66 de la Carta Magna se refiere al “pensamiento”, por una parte, y por otra parte, que el artículo 33 de la Ley de Presupuesto para el Ejercicio Fiscal 1997 no se refiere a la “información” (también de principal interés: sobre la organización y funcionamiento de la Administración y Servicios Públicos y sobre las normas legales y sublegales vigentes, por ejemplo), sino que se refiere, dicho artículo 33, solamente a la promoción y divulgación de los “logros”.

No habrá que insistir ahora, por todo lo antes dicho, que el pensamiento y la no discriminación, e incluso la autonomía político-territorial, son valores fundamentales que están muy por encima de la disposición normativa en cuestión, y sobre todo, del planteamiento de los abogados recurrentes. Así se declara, finalmente.

DECISIÓN

Por las razones expuestas, esta Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia administrando justicia, en nombre de la República y por autoridad de la Ley declara **SIN LUGAR** el recurso de amparo constitucional interpuesto por los abogados **FREDRIK KUROWSKI EGERSTROM, ALFREDO VETANCOURT PLAZA** y **SANTIA-GO CABRERA YAÑEZ**, actuando en representación del Gobernador del Estado Carabobo, en contra de la amenaza (presunta) de violación en el goce y ejercicio de derechos fundamentales derivada de la aplicación del artículo 33 de la Ley de Presupuesto para el Ejercicio Fiscal 1997 (publicada en Gaceta Oficial de la República N° 5.115 Extraordinario de fecha 12 de diciembre de 1996). Así se decide.

Publíquese y regístrese. Archívese el expediente.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, en Caracas, a los ocho días del mes de julio de mil novecientos noventa y ocho. Años: 188° de la Independencia y 139° la Federación.

La Presidente,

Cecilia Sosa Gómez

El Vicepresidente Ponente,
Alfredo Ducharme Alonzo

Josefina Calcaño de Temeltas
Magistrado

Hildegard Rondón de Sansó
Magistrado

Humberto J. La Roche
Magistrado

La Secretaria,

Anaís Mejía C.
Exp. 13.976

En ocho de julio de mil novecientos noventa y ocho, siendo la una de la tarde, se firmó la anterior sentencia y se difirió su publicación por cuanto hubo anuncio de voto salvado de la Dra. Josefina Calcaño de Temeltas.

La Secretaria,

La Magistrada JOSEFINA CALCAÑO DE TEMELTAS, disiente de la mayoría sentenciadora en el presente caso, por considerar que la Sala no era el órgano jurisdiccional competente en los términos de la Ley Orgánica de Amparo Sobre Derechos y Garantías Constitucionales para resolver sobre la procedencia de los derechos constitucionales que se dicen vulnerados.

En efecto, ha sido criterio reiterado de este Alto Tribunal que cuando es interpuesta la acción de Amparo Constitucional de conformidad con el artículo 3 de la Ley Orgánica de Amparo Sobre Derechos y Garantías Constitucionales, ésta procede no contra la norma en sí que ha sido invocada como inconstitucional, sino contra el acto de aplicación de dicha norma que haya afectado o sea susceptible de hacerlo, una situación jurídica concreta para el accionante, incidiendo negativamente esta aplicación en la esfera de sus derechos constitucionales.

En tal sentido, y al efecto de determinar cuál es el órgano competente cuando la acción de amparo es ejercida de manera autónoma de conformidad con el encabezamiento del artículo 3 de la Ley Orgánica de Amparo Sobre Derechos y Garantías Constitucionales, han señalado la doctrina y la jurisprudencia, que debe acudirse a los preceptos establecidos en la Ley Orgánica de Amparo y a las normas atributivas de competencia en general atendiendo al órgano del cual emana el **Acto de Aplicación de la norma atacada por inconstitucional**.

En el presente caso, la amenaza, posteriormente concretada en la multa impuesta al actor, proviene de un funcionario de jerarquía inferior al Contralor General de la República, concretamente, del Director de Control de las Entidades Autónomas, pues a tenor del texto mismo del artículo que se dice inconstitucional (artículo 33 de la Ley de Presupuesto para el Ejercicio Fiscal 1997) “La Contraloría General de la República, a través de la Dirección de Estados y Municipios, tomará las medidas correspondientes para garantizar el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo”; por lo que en aplicación del artículo 185 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, resulta que el órgano que sería competente para conocer de la misma es la Corte Primera de lo Contencioso-Administrativo.

El actor pretende justificar la competencia de esta Sala argumentando que quien habría de sancionarlo en definitiva por el incumplimiento del mencionado artículo 33 es el Contralor General de la República, pues como máximo jerarca de ese organismo sería a quien corresponde pronunciarse sobre el eventual recurso jerárquico que se interponga contra la sanción impuesta por la Dirección de Control de las Entidades Autónomas. En criterio de la disidente, de acogerse esas argumentaciones se terminaría por trastocar toda la organización de atribución de competencias de esta jurisdicción, pues bastaría con que los actores invocaran que los actos impugnados estén sometidos a recursos administrativos que deban ser decididos por el superior jerarca de determinado ente administrativo, y ni siquiera han sido ejercidos, para que se considere que es competencia de esta Sala conocer del asunto.

En conclusión, al estar en presencia de una acción de amparo constitucional autónoma ejercida con fundamento en el encabezamiento del artículo 3 de la Ley Orgánica de Amparo Sobre Derechos y Garantías Constitucionales, en contra de una norma, cuyo incumplimiento le corresponde sancionar a la Dirección General de Control de las Entidades Autónomas de la Contraloría General de la República, en virtud de lo establecido en el artículo 185 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, resulta claro para la exponente que el órgano competente para decidirla era la Corte Primera de lo Contencioso-Administrativo y no esta Sala Político-Administrativa como lo estimó la mayoría sentenciadora.

Por consiguiente, en criterio de quien disiente, no podría la Sala entrar, como lo hizo, a examinar y concluir en la improcedencia de la acción de amparo incoada.

En Caracas, a los doce días del mes de agosto de mil novecientos noventa y ocho: Años 188° y 139°.

La Presidente,

CECILIA SOSA GÓMEZ

El Vicepresidente,

ALFREDO DUCHARNE ALONZO

JOSEFINA CALCAÑO DE TEMELTAS

Magistrado-disidente

HILDEGARD RONDÓN DE SANSÓ

Magistrada

HUMBERTO J. LA ROCHE

Magistrado

La Secretaria,

Exp. N° 13.976

ANAÍS MEJÍA CALZADILLA

En doce de agosto de mil novecientos noventa y ocho, siendo la una y treinta de la tarde, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 556, con el voto salvado de la Dra. Josefina Calcaño de Temeltas, la cual no está firmada por el Dr. Alfredo Ducharne Alonzo por haberse retirado de la sesión por motivos justificados.

La Secretaria,

**SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
EN SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA DE FECHA 26
DE FEBRERO DE 1998, QUE DECLARA CON LUGAR
LA APELACIÓN INTERPUESTA POR LA CONTRA-
LORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA CONTRA LA
SENTENCIA DICTADA POR EL TRIBUNAL SUPERIOR
NOVENO DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO, EN
CUANTO SE REFIERE A LA DECLARATORIA DE
PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
DE LA CIUDADANA QUE EN ELLA SE INDICA**

**LA REPÚBLICA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE
LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
EN SALA
POLÍTICO- ADMINISTRATIVA**

Magistrado-Ponente: DR. HUMBERTO J. LA ROCHE

En fecha 15 de noviembre de 1.984, la abogada Miriam Rodríguez de De Venanzi, actuando como abogado representante de la Contraloría General de la República, apeló para ante esta Corte, de la sentencia dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, el día 12 de marzo del mismo mes y año, en virtud de la cual se declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente **EMPERATRIZ QUINTANA DE LOZADA**, contra la Resolución DCSJ-3-2-312, de fecha 22 de noviembre de 1.983, emanada de la Contraloría General de la República, mediante la cual se confirmó el reparo N° DGAC-4-1-1-075, de fecha 23 de marzo de 1983, el cual fue declarado nulo y sin efecto alguno.

El 06 de diciembre de 1.984 se dio entrada a la causa en esta Sala, se designó ponente al Dr. Luis Henrique Farías Mata y se fijó oportunidad para comenzar la relación. La parte recurrente presentó oportunamente escrito de formalización de la apelación, el cual fue contestado por el representante de la parte ganancioso en primera instancia.

El 25 de febrero de 1.985, se fijó oportunidad para el acto de Informes, el cual se realizó el 21 de marzo del mismo año, con la presencia del apoderado de la contribuyente y la representante del Órgano Contralor. En esa oportunidad la Sala dijo "Vistos".

El 03 de noviembre de 1.993, la representante de la Contraloría solicitó la remisión del Expediente a la Sala Especial Tributaria, la cual ratificó en dos oportunidades.

El 30 de junio de 1.994 se reconstituyó la Sala, se ordenó la continuación del procedimiento y se reasignó la ponencia al Magistrado que con tal carácter suscribe esta sentencia. Siendo la oportunidad para decidir en el presente juicio, la Sala lo hace previas las consideraciones siguientes:

I

Los hechos que dieron origen al presente litigio, tal como se desprende de las actas que reposan en el expediente, son los siguientes:

En el año 1.945, el ciudadano Rafael Lozada adquirió varios lotes de terreno en el sector San Antonio de los Altos, Distrito Guai-caipuro del Estado Miranda. Entre la fecha de la adquisición y el momento del fallecimiento del ciudadano Rafael Lozada, en 1.957, se hicieron sobre los inmuebles un conjunto de mejoras y construcciones, entre las cuales se citan las siguientes: a) Una vía carretera privada con cintas de rodamiento de concreto con extensión aproximada de 200 metros, con muros de contención de 1,50 metros de alto; b) Una casa para el guardián de la finca; c) Un garaje cubierto para dos (2) vehículos, con un cuarto pequeño agregado para el sistema de bombas para subir el agua hasta un depósito elevado, fabricado en la parte alta de la finca e instalación de tuberías para servicios de riego; d) Una habitación para el servicio doméstico y oficios; e) Demolición y reconstrucción total, ampliación y mejoras de una casa-quinta vieja que existía en el terreno, para hacerla una casa-quinta moderna de dos plantas; f) Movimientos de tierra y banquetes para construcción de caminos internos, terrazas y siembras de árboles frutales y de sombras, jardines y huertas.

En el año 1.977, la ciudadana Emperatriz Quintana de Lozada, viuda y heredera del ciudadano Rafael Lozada, vendió un lote de 9.219,53 metros cuadrados de la propiedad mencionada, por el precio de Un Millón Doscientos Noventa Mil Setecientos Treinta y Cuatro Bolívares con Veinte Céntimos (Bs.1.290.734,20). En la declaración fiscal correspondiente a ese año, la ciudadana mencionada presentó la declaración de rentas, de la cual dedujo el costo de las mejoras erigidas en dicho lote por un total de Trescientos Cincuenta y Ocho Mil Cuatrocientos Cincuenta Bolívares (Bs.358.450,00), y otros gastos cuya deducción permite la ley.

En el mes de julio de 1.981, la contribuyente recibió una "solicitud de documento" emanada de la Dirección General de Control de la Administración Central de la Contraloría General de la República, en la que se le pedía copia de los comprobantes que amparan

las mejoras, cuyo valor dedujo en la declaración de rentas. El 28 de octubre de 1.981, la contribuyente envió al Órgano Contralor parte de los recaudos solicitados, “así como una explicación clara, concisa y detallada de las razones por las cuales se le hacía imposible el suministro de los comprobantes de las mejoras efectuadas en el inmueble vendido, y acompañado, además, de una inspección ocular levantada en dicho lote de terreno, demostrativa de las mejoras que se encontraban en el mismo”.

El 20 de abril de 1.982, la contribuyente recibió un oficio del Órgano Contralor donde se anunciaba una “visita de examinador”, la cual tuvo seguidamente lugar, en cuya oportunidad la contribuyente hizo entrega de los recaudos solicitados, salvo el relativo a los comprobantes de mejoras.

Con fecha 23 de marzo de 1.983, la Contraloría formuló a la contribuyente un reparo por la suma de Ciento Treinta y Cuatro Mil Cuatrocientos Veintisiete Bolívares con Seis Céntimos (Bs. 134.427,06), suma resultante de las deducciones rechazadas.

Mediante escrito del 21 de abril de 1.983, la contribuyente contestó el reparo y alegó, en relación a los comprobantes de gastos solicitados, que “por haber transcurrido más de veinticuatro (24) años (1.957 a 1.981), desde que se erogaron los mismos, eran de imposible localización”.

El 22 de noviembre de 1.983, el Órgano Contralor confirmó el reparo mediante Resolución N° DGSJ-3-2-312, en la cual se expresó: “En relación a la falta de comprobantes de las mejoras realizadas en el inmueble, objeto del reparo en estudio, se hace necesario destacar que este organismo no objeta la existencia de las mismas, las cuales se encuentran detalladas en una Inspección Ocular, realizada por el Juez Sexto de Primera Instancia en lo Civil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, la cual tiene como finalidad dejar constancia de las construcciones efectuadas, pero la misma no constituye prueba del monto de las erogaciones efectuadas en la construcción de las mejoras...”

El 12 de enero de 1.984, el apoderado de la contribuyente interpuso Recurso Contencioso Tributario contra dicha Resolución, en el cual alegó, en primer lugar, la prescripción de la obligación tributaria, en virtud de que la declaración de rentas fue presentada ante la oficina del Ministerio de Hacienda el 31 de marzo de 1.978, por lo que para la fecha del reparo (23 de marzo de 1.983) habían transcurrido más de los cuatro (4) años para la prescripción que exige el Código Orgánico Tributario en su artículo 52; y aún para el caso que se interpretara que debían contarse Cinco (5) años de acuerdo a la Ley de Impuesto sobre la Renta, el reparo fue notificado con posterioridad al 31 de marzo de 1.983, por lo cual habían transcurrido más de cinco (5) años desde el inicio de la prescripción.

En segundo lugar, alegó el apoderado actor que en el reparo se había infringido el artículo 135 del Código Orgánico Tributario, el cual establece un procedimiento que debe seguirse, cual es el sumario administrativo.

En tercer lugar, “que la exigencia de presentación de los comprobantes de mejoras luego de haber transcurrido tal número de años desde su ejecución, parece absurda, sobre todo si tomamos en cuenta que de la Inspección Ocular levantada y presentada oportunamente, se evidencian dichas mejoras”.

En el acto de Informes, la representación del Órgano Contralor expuso que el reparo fue notificado el 24 de marzo de 1.983, tal como consta en el expediente, que para esa fecha no habían transcurrido los Cinco (5) años que exige la Ley de Impuesto sobre la Renta y expresó las razones para sostener que el Código Orgánico Tributario no era aplicable a la prescripción de la obligación tributaria, sino la Ley de Impuesto sobre la Renta entonces vigente, tal como se desprende del artículo 218 del Código Orgánico Tributario. Asimismo alegó que “es inaplicable el artículo 135 del Código Orgánico, ya que éste no se encontraba vigente para el momento en que se realiza la declaración de Impuesto sobre la Renta en discusión”, y que la “naturaleza y el contenido de las actas que levanta el Organismo Contralor en su labor investigativa, no son los mismos que el de las actas que expide la Administración Tributaria”. Por

último, en cuanto al fondo del asunto, expresa en los informes la representación del Órgano Contralor que la inspección ocular presentada no constituye prueba del monto de las erogaciones efectuadas y que, conforme al artículo 189 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el contribuyente debe conservar los libros, registros y comprobantes hasta tanto “no se hayan extinguido las correspondientes obligaciones fiscales”.

El Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario consideró en su sentencia que el reparo era improcedente porque “La obligación tributaria estaba evidentemente prescrita”, con el siguiente fundamento:

“Consta en autos que el ejercicio investigado finalizó el 31-12-77, fecha ésta, que abre un lapso de prescripción, el cual fue interrumpido el 31-3-78, con la declaración de rentas definitiva N° 60810, correspondiente al ejercicio 1-1-77 al 31-12-77, abriendo un nuevo lapso de prescripción que se consumó el 31-3-82, fecha en que se cumplió el lapso de cuatro (4) años establecido en el artículo 52 del Código Orgánico Tributario, al serle aplicada al presente caso, la excepción prevista en el artículo 218 de dicho código”.

II

Para decidir, la Corte pasa a pronunciarse sobre la impugnación que hace la representante del Órgano Contralor en relación al criterio sostenido por la sentencia del Tribunal “a quo” en cuanto a la prescripción de la obligación tributaria.

Para el momento en que comenzó a correr la prescripción en el caso de autos, estaba vigente la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1.966, con una reforma parcial en 1.975, la cual establecía en su artículo 147 lo siguiente: “La obligación de pagar los impuestos en esta Ley prescribe a los Cinco (5) años, contados a partir de la fecha de terminación del ejercicio en que se consideren disponibles los enriquecimientos. El mencionado lapso se extenderá a Siete (7) años, cuando no se haya presentado la declaración”.

Para el momento en que se notificó el reparo a la contribuyente el Código Orgánico Tributario, entonces vigente en su artículo 52 dispone que: “La obligación tributaria y sus accesorios prescriben a los cuatro (4) años. Este término será de Seis (6) años cuando el contribuyente o responsable no cumplan con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes, de declarar el hecho imponible o de presentar las declaraciones tributarias a que estén obligados, y en los casos de determinación de oficio cuando la administración tributaria no pudo conocer el hecho”.

La norma aplicable en el tiempo al caso concreto se desprende de lo dispuesto en el artículo 218 del Código Orgánico Tributario, en el que se reproduce lo establecido en el artículo 1988 del Código Civil en relación a los lapsos de prescripción que hubieren corrido bajo regímenes legales diferentes. La norma citada del Código Orgánico Tributario estableció lo siguiente:

“Las prescripciones que hubiesen comenzado a correr antes de la vigencia de este Código se regirán por las leyes bajo cuyo imperio se iniciaron, pero si desde que éste estuviera en vigor, transcurriere todo el tiempo en él requerido para las prescripciones, surtirán éstas su efecto aunque por dichas leyes se requiera mayor lapso”.

En la sentencia recurrida se considera que el tiempo de prescripción de cuatro (4) años, establecido en el Código Orgánico Tributario, rige para el reparo objeto del juicio, “al serle aplicada al presente caso la excepción prevista en el artículo 218 de dicho Código”. La representación del Órgano Contralor, por su parte, considera que: “el artículo 218 del Código Orgánico Tributario contempla tres hipótesis: 1.- La relativa a la aplicación de las leyes bajo cuyo imperio se iniciaron, en el caso de que hayan empezado a correr antes de la vigencia del Código. 2.- La aplicación de éste desde que el mismo estuviese en vigor, cuando transcurriese todo el tiempo en él requerido para las prescripciones, surtirán éstas su efecto aunque por dichas leyes se requiera mayor lapso. 3.- Y la aplicación del Código, siempre en materia de prescripciones, a los hechos acontecidos desde su vigencia”. Para el Órgano Contralor, la hipótesis aplicable al presente caso, es la segunda, por lo cual no había operado la prescripción al momento de notificarse el reparo.

Esta Sala considera que la excepción prevista en el artículo 218 del Código Orgánico Tributario, en relación al principio general de que la prescripción se rige por la ley bajo cuyo imperio comenzó a correr, tiene el siguiente significado: en primer lugar, se requiere que la ley bajo la cual empezó la prescripción exija un lapso superior para que ésta se consuma, que el que establece el Código Orgánico Tributario, condición que se da en el presente caso. En segundo lugar, que bajo el imperio de la nueva ley transcurra todo el tiempo que en ésta se exige para que se consuma la prescripción, requisito que no se da en este caso. En efecto, para que la prescripción se rija por el lapso menor que establece la nueva ley no basta con que ésta se encuentre vigente antes de haber concluido el lapso para prescribir que consagra la ley anterior, sino que es condición indispensable que los cuatro (4) años que se exige en el Código Orgánico Tributario hubieran transcurrido íntegramente desde la vigencia de éste. En el caso sub-júdice se aplica, entonces, la regla general de que las prescripciones se rigen por las leyes bajo cuya vigencia comenzaron a correr, y así se declara.

En el caso que nos ocupa, la prescripción comenzó a correr desde el 1 de abril de 1.978, es decir, al día siguiente de la presentación de la Declaración de Rentas, y bajo la Ley de Impuesto sobre la Renta entonces vigente, se consumaría el 31 de marzo de 1.983. Pero el reparo fue notificado el 24 del mismo mes y año, con lo cual se interrumpió la prescripción iniciada. En virtud de lo expuesto, la sentencia recurrida aplicó incorrectamente el ordenamiento jurídico, y así se declara.

En dicha sentencia se expresa que “resulta ocioso entrar a conocer sobre las demás razones de hecho y de derecho esgrimidas por la recurrente”. Desestimado el criterio de la prescripción, y en conocimiento como está la Sala de la plenitud del asunto, por efecto del recurso de apelación, pasa seguidamente a pronunciarse sobre los demás alegatos que formula la contribuyente en relación al reparo que impugna. La contribuyente alegó que el Órgano Contralor no aplicó el procedimiento que establece el artículo 135 del Código Orgánico Tributario para la determinación de oficio que se regula en el artículo 133, ejusdem, por lo que en el caso recurrido “la administración omitió y violó en forma

evidente el artículo transcrito, toda vez que a) el funcionario competente no levantó acta; b) no hubo notificación al contribuyente ni a la representada; c) no hubo comunicación de apertura del respectivo sumario administrativo. Como consecuencia de ello; d) mi representada no tuvo el plazo de quince (15) días para formular descargos; y, e) no pudo hacer uso de las disposiciones de los artículos 128, 129, 130, 131 y 132 eiusdem, cercenándose en consecuencia su derecho de defensa, al no permitírsele hacer uso de su instancia previa". La representación del Órgano Contralor expresa a este respecto que "es inaplicable el artículo 135 del Código Orgánico Tributario, ya que éste no se encontraba en vigencia para el momento en que se realiza la declaración de Impuesto sobre la Renta en discusión", que "la Contraloría no puede aplicar un procedimiento ajeno a su naturaleza" que "el contenido de las actas que levanta el Organismo Contralor en su labor investigativa no son los mismos que el de las Actas que expide la Administración Tributaria", que "el Organismo Contralor actuó conforme a lo establecido en la Ley Orgánica de la Contraloría y su Reglamento" y que "en el presente caso la reparada tuvo la oportunidad de agotar la vía administrativa", mediante la notificación del reparo y el otorgamiento del plazo de treinta (30) días hábiles para contestarlo y formular los descargos.

La Sala observa que el procedimiento del reparo se cumplió íntegramente según lo dispuesto por la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y que, para el momento en que se notifica el reparo, estaba vigente el Código Orgánico Tributario, que establece un procedimiento para la determinación de oficio de la obligación tributaria. A este respecto la Sala considera que en nuestro país, desde el momento en que el Órgano Contralor, por disposición de la ley, formula directamente reparos a los contribuyentes, actúa como administración tributaria y la naturaleza de la actividad realiza con tal carácter es substancialmente igual a la que ejecuta. No obstante, por disposición de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, el procedimiento del reparo se rige por esta Ley -que no es inconstitucional porque consagra el debido derecho a la defensa- y no por las normas procedimentales que, para la determinación de oficio, consagra el Código Orgánico Tributario, el cual, por lo demás,

no estaba vigente para el momento en que se cumple la sustanciación del reparo. En tal virtud, el Órgano Contralor ha ajustado su actividad a las normas procedimentales que lo rigen, y así se declara.

Por último, la contribuyente impugna el reparo del Órgano Contralor con fundamento en que “de la Inspección Ocular levantada y presentada oportunamente, se evidencian dichas mejoras”. El Órgano Contralor reitera en diversas ocasiones que este Organismo no objeta la existencia de las mejoras, las cuales se encuentran detalladas en una inspección ocular realizada por el Juez Sexto de Primera Instancia en lo Civil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, la cual tiene como finalidad dejar constancia de las construcciones efectuadas, pero la misma no constituye prueba del monto de las erogaciones efectuadas en la construcción de mejoras”.

De allí se sigue, en criterio del Órgano Contralor, que dada la obligación que tienen los contribuyentes de conservar los comprobantes por siete (7) años a contar del último día del lapso en que debió ser presentada la respectiva declaración, y en todo caso mientras no se hayan extinguido las correspondientes obligaciones fiscales, conforme al artículo 189 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se confirma el reparo en todas sus partes.

Para decidir, la Sala observa que, cuando el Organismo Contralor reemplaza a la administración tributaria para, por medio del reparo, determinar las rentas o las deducciones de los contribuyentes, debe ajustar su actuación a las reglas que rigen para la administración tributaria, mientras no exista norma expresa en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República. En el presente caso, habiéndose admitido la existencia de las mejoras deducidas por el contribuyente, el reparo del Organismo Contralor ha debido referirse al cuestionamiento del valor de dichas mejoras estimado por el contribuyente -si tal fuera el caso- y no al rechazo total y absoluto de dichas deducciones por falta de comprobantes, ello en virtud de que la administración tributaria, en un caso como éste, dispone de facultades para hacer la estimación de oficio, las cuales corresponden también al Órgano Contralor cuando determina de oficio obligaciones tributarias.

En efecto, en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1.966, se establecía en el artículo 100 que “Cuando un contribuyente no declare o no compruebe satisfactoriamente sus enriquecimientos o no lo haga en la oportunidad o en la forma reglamentaria, o cuando se presuma con fundados indicios que la declaración, en cualquiera de sus partes, no sea fiel exponente de la capacidad contributiva de aquél, podrán los funcionarios fiscales calificar, determinar o estimar de oficio dichos enriquecimientos sobre las bases establecidas en esta Ley y en su Reglamento”. En la misma Ley se disponía que “Cuando el contribuyente no determine o no compruebe sus ingresos por razón de artículos o mercancías exportadas a satisfacción de la Administración, ésta hará la estimación de oficio a que se refiere el artículo 100 de esta Ley...” Esta disposición ha tenido el carácter de principio general, en relación a otras situaciones donde el contribuyente no compruebe su capacidad contributiva.

En este mismo sentido, ya en 1.946 la Junta de Apelaciones había sentado el criterio de que “el contribuyente A.A., por el sólo hecho de no haber presentado su declaración de rentas ni el registro y comprobantes de los gastos ocurridos en su actividad deportiva, como consta en autos, dio lugar a que la Administración aplicara la disposición del artículo 37 de la Ley vigente, igual al artículo 35 de la Ley que regía para 1.943, que ordena, en casos como éstos, estimar de oficio la renta del contribuyente”. Y en este mismo caso estableció la Junta de Apelaciones que “el hecho de, no llevar contabilidad ni guardar los comprobantes no da derecho a la administración para negar las deducciones y estimar la renta neta igual a la renta bruta” (Véase Sentencia N° 110, caso *Walewy*, en: Ministerio de Hacienda, *Jurisprudencia de Impuesto sobre la Renta 1.943-1.965*, Tomo I, pág. 99).

En sentido similar, la misma Junta de Apelaciones decidió en 1.952 que:

“...el rechazo total de la deducción por concepto de premios pagados en efectivo, por falta de comprobantes implica una sanción no autorizada por la Ley, habida consideración del conocimiento que tiene la Administración del impuesto de que efectivamente fueron pagados en efectivo premios a los ganadores y que sólo su monto exacto no está determinado” (Véase sentencia N° 404, caso *Coney Island*, *Ibidem*, Tomo II, pág.20).

En un caso de inexistencia de comprobantes de gastos de relaciones públicas, la Junta de Apelaciones negó deducción en estos términos: “La Junta observa que dada la circunstancia de no haber presentado el recurrente comprobante en respaldo de esta partida no le es posible a los sentenciadores admitir su deducción, puesto que no existe la evidencia, producida mediante los debidos comprobantes, de que las erogaciones objetadas llenan las condiciones que para su deducibilidad deben concurrir en los gastos generales”. Pero en este caso la Junta agregó que “si bien es cierto que la obligación de comprobantes en cierta clase de gastos como los de relaciones públicas es en la práctica algo dificultosa, no es menos cierto que la Compañía apelante bien ha podido producir, actuando dentro de la amplitud probatoria que otorga la aludida Jurisprudencia, elementos de convicción que en conjunto hubieran respaldado la partida contable a que se contrae el presente reparo fiscal”.

El caso objeto de examen es diferente porque la contribuyente comprobó la existencia de las mejoras en el inmueble y así lo admitió el Órgano Contralor. En cuanto al valor de dichas mejoras, si el Órgano Contralor discrepaba del monto deducido, ha debido ordenar el correspondiente avalúo, en ejercicio de la potestad de estimar de oficio el valor de las mejoras efectuadas, pero en ningún caso tenía facultad para rechazar en forma absoluta la deducción realizada por la contribuyente, lo que se tradujo en considerar la renta neta igual a la renta bruta, en virtud de lo cual se procedió a una errada determinación de la renta gravable al no tomarse en cuenta el procedimiento que la ley establece al efecto.

III

Por las consideraciones expuestas, la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara con lugar la apelación interpuesta por la Contraloría General de la República contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, en cuanto se refiere a la declaratoria de prescripción de la obligación tributaria de la ciudadana **EMPERATRIZ QUINTANA DE LOZADA**, y al entrar a conocer el fondo de la impugnación de dicha ciudadana contra la Resolución N° DGSJ-3-2-312, del 22 de noviembre de

1.983, por la cual se le confirmó un reparo por la suma de Ciento Treinta y Cuatro Mil Cuatrocientos Veintisiete Bolívares con Seis Céntimos (Bs. 134.427,06), declara nulo y sin efecto alguno dicho reparo por ser improcedente el rechazo en forma total y absoluta de la deducción efectuada por la contribuyente mencionada, en relación a mejoras efectivamente realizadas en el inmueble.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, en Caracas, a los veintiseis días del mes de febrero de mil novecientos noventa y ocho. Años, 187° de la Independencia y 139° de la Federación.

La Presidente,

CECILIA SOSA GÓMEZ

El Vicepresidente,

ALFREDO DUCHARNE ALONZO

Magistrados:

HUMBERTO J. LA ROCHE
Ponente

JOSEFINA CALCAÑO DE TEMELTAS

HILDEGARD RONDÓN DE SANSÓ

La Secretaria,

ANAÍS MEJÍA C.

HJLR/sn.-

EXP. NO 4379.-

En veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y ocho, siendo la una y veinte de la tarde, se firmó la anterior sentencia y se difirió su publicación por cuanto hubo anuncio de voto salvado de los Dres. Alfredo Ducharne Alonzo y Cecilia Sosa Gómez.

La Secretaria,

Data venia del ilustrado criterio de la mayoría, los Magistrados CECILIA SOSA GÓMEZ y ALFREDO DUCHARNE ALONZO salvan su voto de la anterior sentencia por estimar que el rechazo efectuado por el órgano contralor en referencia a los gastos por mejoras deducidas por la contribuyente en su declaración de renta correspondiente al ejercicio finalizado el 31/12/77, por falta de comprobación, está ajustado a derecho, por las siguientes razones:

La naturaleza jurídica del concepto de mejoras en el área fiscal, y más específicamente en cuanto al impuesto sobre la renta se refiere, no puede ser de tal consideración todo lo contrario, está en función de acrecentar un bien haciéndolo pasar de un estado “bueno” que es de por sí la propiedad de un bien inmueble en su forma intrínseca, natural, a otro estado mejor y que se traduce en el aumento de su valor, lo que implica en ciertos casos que tales o cuales mejoras, en verdad, no lo son y a lo sumo llegarían a ser un gasto posiblemente deducible. Esas mejoras al producir mayor valor al inmueble tienden a generar un mayor enriquecimiento al propietario y consecuentemente el monto gravable será mayor. Al momento de su desincorporación del patrimonio por parte del mismo, bien sea por actos intervivos -como es el presente caso- o mortis causa su deducción equivaldría a una disminución del porcentaje que ingresaría al Fisco. De allí la importancia que tiene para la administración la comprobación plena por parte del declarante, de esos gastos mediante soportes idóneos.

En el presente caso, tal como se ha dicho, no se cuestiona la realidad de las erogaciones que plasmó la contribuyente en su declaración, por cuanto consta la inspección ocular efectuada que da fe de su existencia. La controversia planteada es sobre el valor de tales gastos y en este sentido, consideran quienes disienten del fallo que, la carga de la prueba en estos casos está asignada a la contribuyente quien en definitiva es la obligada a aportar al órgano contralor, mediante los comprobantes respectivos, el costo de las mejoras realizadas, tal como lo prevé el artículo 98 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual indica claramente la obligación de los contribuyentes de poseer y conservar los comprobantes de las erogaciones realizadas ya que ellos son el apoyo correspondiente a los asientos y anotaciones y sólo de la fe que éstos merezcan surge el valor probatorio de aquéllas.

Ahora bien, transcurridos varios años, es factible el extravío de tales documentos, no obstante, la ley autoriza el empleo de todos los medios de prueba permitidos en derecho (excepto el juramento decisorio y las posiciones juradas que impliquen prueba confesional de la administración) para llevar a la convicción de la administración la verdad de lo que se alega, por lo cual la contribuyente pudo acudir a la prueba técnica del avalúo por peritos, prueba idónea para la determinación de valores.

En el presente caso, la contribuyente dedujo un total de TRES-CIENTOS CINCUENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA BOLÍVARES (Bs. 358.450,00) y ante el requerimiento de los comprobantes sólo logró comprobar el costo de esas mejoras hasta por un monto de DOSCIENTOS VEINTICUATRO MIL VEINTIDÓS BOLÍVARES (Bs. 224.022,00) en razón de lo cual se reparó la diferencia no respaldada por documento ni por prueba alguna, que estableciera el verdadero valor de esas mejoras. No obstante, el fallo declara nulo y sin efecto el reparo de la Contraloría aseverando que el órgano contralor dispone de facultades para hacer determinaciones de oficio de la obligación tributaria, para ello se fundamenta en la jurisprudencia del caso Walewy, decisión referida a situaciones en las cuales procede la determinación de la obligación tributaria de oficio sobre base presunta, procedimiento de estimación al que sólo se puede acudir en ausencia de registro y datos que permitan al órgano contralor conocer sobre base cierta, los costos realizados y las deducciones permitidas por la Ley, para llegar a la exacta determinación de la renta, no ajustándose al presente caso, por cuanto consta en auto que la contribuyente presentó su declaración correspondiente con parte de los documentos pertinentes y sólo con una inspección ocular que lo único que evidencia es la existencia de las mejoras, sólo que no pudo demostrar que el valor atribuido a las mejoras realizadas al inmueble era el realmente declarado. Para la administración el valor era menor al declarado y así correspondía a la contribuyente desvirtuar esa apreciación fiscal, lo cual no pudo hacer. Caso contrario que la contribuyente hubiese aportado elementos que permitan conocer, en forma directa -mediante otros medios de prueba- la realización de esas mejoras en ese caso, el órgano contralor se ve obligado en caso de dudas a determinarlo en base a lo aportado.

En este sentido el fallo cita otra decisión del año 1952, en la cual la Junta de Apelaciones expresó: "Si bien es cierto que la obligación de

comprobantes en cierta clase de gastos como las relaciones públicas es en la práctica algo dificultosa, no es menos cierto que la compañía apelante bien ha podido producir, actuando dentro de la amplitud probatoria que otorga la aludida jurisprudencia, elementos de convicción que en conjunto hubieran respaldado la partida contable a que se contrae el presente reparo fiscal”.

La sentencia señala que esta decisión de la Junta es diferente al presente caso, porque la contribuyente comprobó la existencia de las mejoras del inmueble, y si el órgano contralor discrepaba del valor, debió determinarlo de oficio, aseveración ésta no compartida por los disidentes, por cuanto resulta errado afirmar, como ya se indicó que, a la Contraloría correspondía la obligación de estimar de oficio el valor de las mejoras, pues ella aceptó aquel valor menor que pudo comprobar la contribuyente y lo que es fundamental la potestad de estimar de oficio las obligaciones tributarias no se traduce en trasladar la carga de la prueba pertinente a la Administración fiscalizadora eximiendo al contribuyente de su obligación de ajustar sus deducciones a los requisitos legales. Por lo cual la decisión de la Junta, a nuestro entender, se ajusta enteramente al caso planteado.

En los términos señalados precedentemente queda expresado el presente voto salvado.

La Presidente-Disidente,

Cecilia Sosa Gómez

El Vicepresidente-Disidente,

Alfredo Ducharne Alonzo

**Josefina Calcaño de Temeltas
Magistrado**

**Hildegard Rondón de Sansó
Magistrado**

La Secretaria

Anaís Mejía C.

**ADA/gg
Exp. 4379**

En veintidós de abril de mil novecientos noventa y ocho, siendo las dos de la tarde, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 201, con el voto salvado de los Magistrados Dres. Cecilia Sosa Gómez y Alfredo Ducharme Alonzo, el cual no está firmado por el Dr. Humberto J. La Roche por no haber asistido a la sesión por motivos justificados.

La Secretaria,

NOTAS INSTITUCIONALES

EL CONTRALOR EN EL CONGRESO NACIONAL: 60 AÑOS DE LA LEY QUE CREÓ LA CONTRALORÍA GENERAL

Con motivo de la conmemoración de los 60 años de la promulgación de la Ley que creó la Contraloría General de la Nación, el pasado 15 de julio el Congreso de la República celebró una sesión especial, en la cual el orador de orden fue el ciudadano Contralor General de la República, Dr. Eduardo Roche Lander, quien expresó que “La Democracia requiere de la lucha contra la corrupción... La Corrupción está acabando con la legitimidad de la Democracia, con la confianza del ciudadano en las instituciones y con el Estado... la corrupción está erosionando en profundidad todos nuestros cimientos institucionales y, simultáneamente, el ciudadano percibe que poco se hace en serio contra ellos más allá de los discursos estériles”.

Igualmente dijo: “este es el momento de corregir el rumbo... El de hoy es un escenario muy conflictivo, probablemente explosivo. No solamente porque 1998 es un año electoral, sino porque esta sociedad lleva ya sobre sus hombros casi dos décadas de crisis y sin tener la seguridad de que al final del túnel haya una luz, ni de que ese final esté cerca...”



El Contralor General, Dr. Eduardo Roche Lander, durante su discurso como Orador de Orden de la sesión especial del Congreso para conmemorar los 60 años de la promulgación de la ley que creó la Institución Contralora.

SEMINARIO INTERNACIONAL “INTEGRACIÓN NACIONAL Y SUPRANACIONAL DE SISTEMAS DE CONTROL: ROL DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES”

En el marco de la programación de actividades de capacitación de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), entre los días 27 y 31 de julio de 1998 se llevó a cabo en la Contraloría venezolana, en su condición de sub-sede, el Seminario Internacional “Integración Nacional y Supranacional de Sistemas de Control: Rol de las Entidades Fiscalizadoras Superiores”.

El Seminario se dirigió a funcionarios de alto nivel, participantes activos en los procesos de desarrollo conceptual y operativo en la coordinación de sistemas de control, y tuvo como objetivo general promover entre las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) miembros de la OLACEFS, el intercambio de conocimientos y experiencias en la coordinación interna de Sistemas de Control y del manejo de esa experiencia, en la integración de sistemas regionales y sub-regionales de control a efectos de su desarrollo.

Como objetivos específicos se definieron:

- Respecto al desarrollo y coordinación de sistemas nacionales de control: conocer el alcance de la coordinación y complementación de los sistemas; identificar metodologías y logros; identificar limitaciones y acciones adoptadas; producir recomendaciones que introduzcan mejoras en los procesos.
- Respecto al desarrollo de sistemas regionales y sub-regionales de control: conocer las experiencias derivadas de la Comunidad Andina, MERCOSUR, CARICOM, UNIÓN EUROPEA, entre otros, identificar posibilidades, pertinencia y requerimientos para su implantación, en el marco de las actuales experiencias latinoamericanas y del Caribe en integración.

Esta actividad contó con la asistencia de representantes de países miembros de la OLACEFS: Argentina, Brasil, Costa Rica, Cuba, Chile, Guatemala, México, Nicaragua, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela; además de representantes del Tribunal de Cuentas del Estado de Paraná (Brasil), del Ministerio de Industria y Comercio y de la Superintendencia Nacional de Control Interno y Contabilidad Pública (Venezuela).

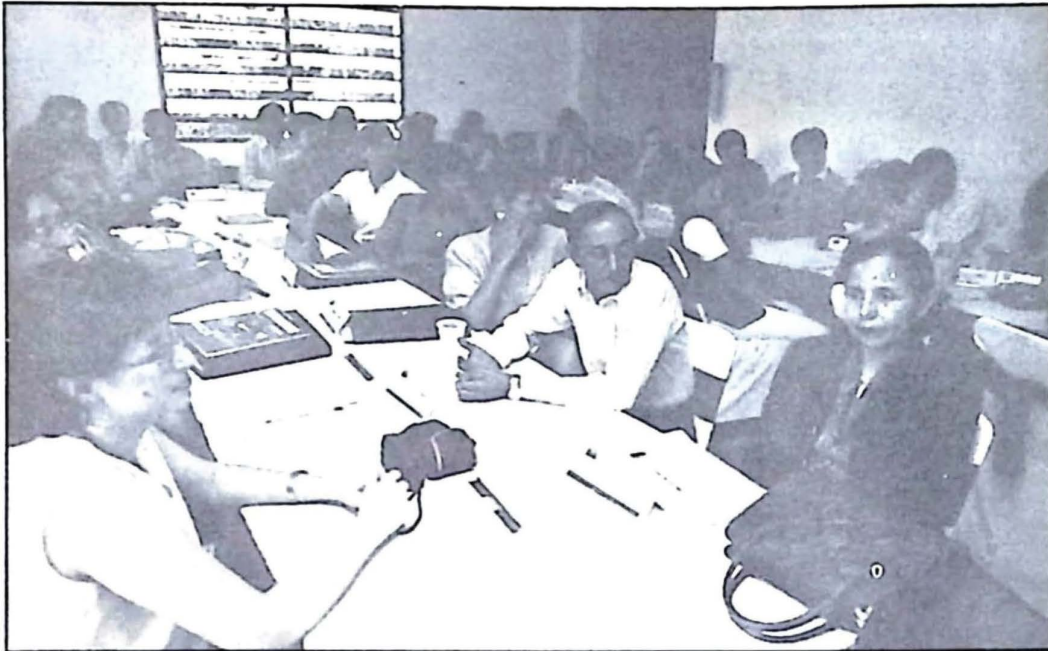
En el evento fueron incorporadas conferencias especiales, en las cuales se abordaron aspectos teóricos (legales y doctrinarios) acerca de los procesos integracionistas y el rol de las EFS, igualmente se incluyeron otras conferencias que permitieron revisar experiencias anteriores, tal como la Junta de Contralores del Grupo Andino y más recientemente, la que adelantan las EFS de los países miembros del MERCOSUR. También se ofreció una conferencia especial sobre la importancia de los sistemas coordinados de administración y control en los procesos de modernización de la administración financiera de los Estados, caso Venezuela.

Las conferencias de la Contraloría venezolana trataron la experiencia en la implantación del Sistema Nacional de Control. Igualmente se desarrolló el tema acerca de Venezuela en los procesos de integración latinoamericana y del Caribe, con énfasis en la problemática existente en materia aduanera

Las recomendaciones de carácter general, identifican necesidades y requerimientos para ir labrando el camino hacia el desarrollo de sistemas integrados de control; aunque lo más importante es que se puso de manifiesto la necesidad de revisar el ejercicio del control de Estado en los respectivos países, para generar recomendaciones en pro de su mejoramiento, que permitan proyectarlo en el ámbito sub-regional o regional.



El Subcontralor, Dr. Nelson Mogna Lárez, cuando instala el Seminario. Lo acompañan (izq. a der.) los Directores Mariela Pérez (Sistemas de Control), Armando Guédez (General Técnico) y Cristina Rojas (Información Técnica y Cooperación Internacional).



Sesión plenaria del Seminario Internacional “Integración Nacional y Supranacional de Sistemas de Control: Rol de las Entidades Fiscalizadoras Superiores”.

PREMIACIÓN DEL CONCURSO LITERARIO “60 AÑOS DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA”

El pasado 30 de julio de 1998, se llevó a cabo en el auditorio “Contralor A. Pietri” la entrega de los premios del Concurso Literario “60 años de la Contraloría General de la República”.

De acuerdo con el veredicto del jurado correspondiente a cada categoría (Blanca Elena Pantín, José Pulido y Óscar Silva Álvarez en cuento, y Jesús Sanoja Hernández, Rafael Arráiz Lucca y Joaquín Marta Sosa en poesía), los ganadores del concurso fueron **Pedro Querales** con *Fábulas Urbanas* (cuento) y **Rafael José Alfonzo** con *Juglaría* (poesía), quienes se hicieron acreedores de un premio consistente en quinientos mil bolívares para cada uno y la publicación de las obras.

Además, el jurado decidió otorgar menciones especiales a los libros de poemas *Bogares* de **Moraima Guanipa** e *Idiomas de la Esquina* de **César Uzcátegui Mantilla**.

FOROS, TALLERES, SEMINARIOS Y CONFERENCIAS

La Contraloría General de la República, consecuente con su propósito de contribuir con la renovación y actualización de conocimientos de sus funcionarios, a propósito de la celebración del sexagésimo aniversario de su creación, organizó una serie de foros, talleres, seminarios y conferencias entre los cuales destacan:

Foro **La Contraloría en la Historia** (30 de julio de 1998, Auditorio "Contralor Luis A. Pietri"). En este foro se expusieron ideas en torno a la historia y el porvenir de la Contraloría General. Fue propicia la ocasión para la presentación de los libros *Historia de la Contraloría General de la República* (Elery Cabrera, Coordinador), *El Control Previo Superior Externo en Venezuela* (Dirección General Técnica), *Pequeño Manual sobre Auditoría de Estado* (Alberto Silva Aristeguieta) y *La Corrupción, Estrategias bajo la Sombra* (Brígida Maestres).



El Dr. Joaquín Marta Sosa durante su intervención en el foro "La Contraloría en la Historia"

Foro **El Estado y la lucha contra la Corrupción**. La C.G.R. y la Comisión Presidencial para la Reforma del Estado (COPRE), organizaron este foro, en el cual que participó el Dr. Ricardo Combellas, Presidente de la Comisión Presidencial para la Reforma del Estado (COPRE), el Dr. Mark Pieth, especialista suizo en el combate contra la corrupción y el lavado de dinero, y el Dr. Filippo Vagnoni, Delegado Especial del Contralor en la Oficina de Nueva York.

Foro **La fiscalización de los partidos políticos y de las campañas electorales** (28 de septiembre de 1998, Auditorio "Contralor Luis A. Pietri"). En este evento organizado por la Dirección General de Control de la Administración Central y Descentralizada, participaron como conferencistas el Dr. José Guillermo Castro, funcionario del Tribunal de Cuentas de España encargado de fiscalizar las campañas electorales en esa nación, la Dra. Miriam Kornblith, Primera Vicepresidenta del Consejo Nacional Electoral, Ángel Álvarez, Director del Instituto de Estudios Políticos de la U.C.V., y el Dr. Carlos Blanco, Director de la Revista Primicia.



Gráfica del foro "La fiscalización de los partidos políticos y las campañas electorales".

Foro La apertura petrolera y el rol de la Contraloría General de la República. (30 de septiembre de 1998, Auditorio "Contralor Luis A. Pietri") Fue organizado por la Dirección de Desarrollo y Transferencia de Tecnología de la Dirección General Técnica. La apertura del evento estuvo a cargo del Subcontralor Dr. Nelson Mogna Lárez, quien destacó la importancia del rol de la Contraloría General de la República como máximo organismo de control de la Hacienda Pública Nacional.

Durante el foro se desarrollaron las siguientes ponencias:

- "Visión y participación del Sector Privado en la apertura petrolera", en la cual intervinieron los doctores Luis Eduardo Paúl, Presidente de la Cámara Petrolera de Venezuela, Álvaro Silva Calderón del Consejo Nacional de Energía, Oswaldo Anzola del Escritorio Jurídico Rodríguez y Mendoza, y el Presidente del Comité Petrolero de la Cámara Venezolana Americana, Ingeniero Jaime Varela.
- "Políticas y Expectativas del Proceso de Apertura Petrolera", a cargo del Vicepresidente de Explotación y Producción de Petróleos de Venezuela, Dr. Juan Szabo.

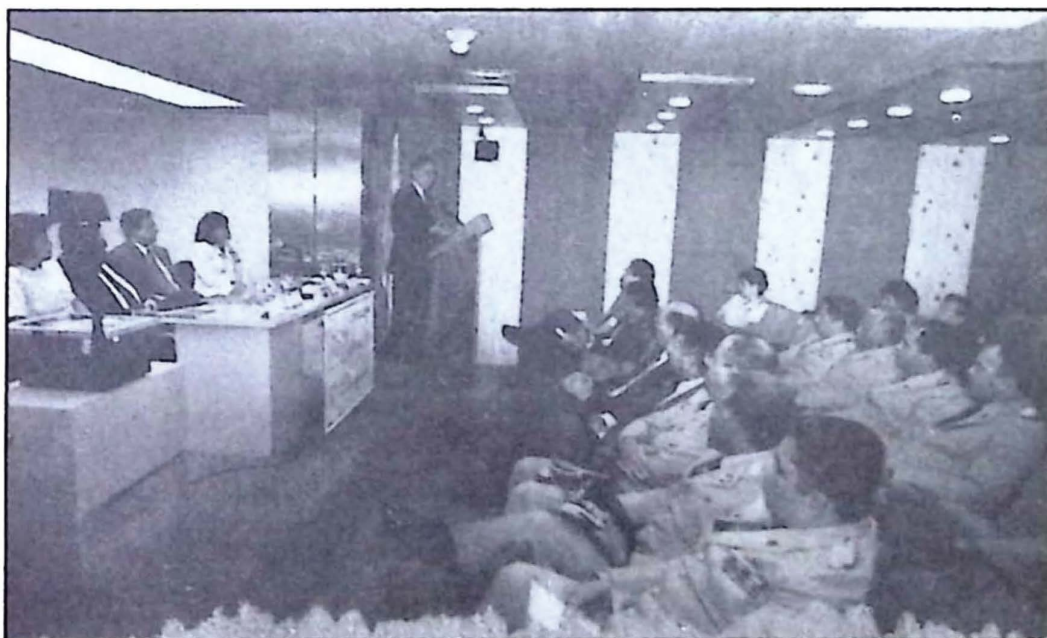
En la clausura del evento el Contralor General, Dr. Eduardo Roche Lander, disertó sobre el rol de la Contraloría en el proceso de apertura petrolera, acerca de la importancia del evento para el fortalecimiento de conocimientos del personal y sobre la identificación de factores y áreas críticas en la gerencia y manejo de los procesos en la apertura petrolera.



Aspecto del foro "La apertura petrolera y el rol de Contraloría General de la República".

Foro La Auditoría de Legalidad: su importancia en el proceso de modernización del Estado (20 de agosto de 1998) La Dirección de Información Técnica y Cooperación Internacional, en el marco del Acuerdo de Cooperación Científica y Técnica firmado entre las Contralorías Generales del Perú y de Venezuela, organizó este foro donde participaron como ponentes los doctores Lilliam Necochea Banda y Juan Carlos Morón, representantes de la Contraloría General de la República del Perú.

Taller sobre Operaciones aduaneras: problemas y soluciones. En busca de soluciones concretas a los problemas que comúnmente se presentan en las aduanas del país, la Dirección de Control del Sector Económico y Financiero de la Dirección de Control de la Administración Central y Descentralizada, organizó este evento dirigido a los funcionarios de los organismos responsables de las operaciones aduaneras en Venezuela, entre ellos los del SENIAT, Puerto de La Guaira, Disip, Guardia Nacional y Fiscalía General de la República, quienes pudieron intercambiar ideas y experiencias con los funcionarios de la institución contralora que ejercen el rol fiscalizador en esos entes.



El Contralor General de la República, Dr. Eduardo Roche Lander, se dirige a los presentes en el acto de instalación del taller sobre "Operaciones aduaneras: problemas y soluciones".

ACTIVIDADES FORMATIVAS, CULTURALES Y ARTÍSTICAS

La Comisión Ejecutiva para la conmemoración del 60 Aniversario de la Contraloría General de la República, organizó un conjunto de actividades formativas, culturales y artísticas, dirigidas a los funcionarios de la Institución y al público externo, entre las cuales se destacan:

- **Juego infantil educativo ¿Culpable o Inocente?** En el Auditorio “Contralor Luis A. Pietri” fue presentado este juego didáctico creado por el licenciado Néstor Francia, en el cual los jugadores tienen la oportunidad de conocer y manejar situaciones relacionadas con la ética pública y las funciones de la Contraloría General de la República.



La gráfica muestra cuando hijas de algunos funcionarios de la Institución son observadas mientras juegan con “¿Culpable o Inocente?”

- **Cine-foro *Una Vida y Dos Mandados* (Alberto Arvelo).** Contando con la presencia del director y del niño protagonista Jordani Montilla, al finalizar el film se desarrolló una interesante discusión crítica y se formularon diversos comentarios acerca de la obra. La ocasión fue propicia para la firma de un acuerdo de cooperación institucional entre la Contraloría General de la República (representada por el Dr. Eduardo Roche Lander) y el Centro Nacional Autónomo de

Cinematografía (CNAC), por intermedio de su presidente, Abbel Güerere. Con la firma de este convenio, auspiciarán la realización de conferencias, exposiciones, foros, cursos, proyecciones filmicas y proyectos de índole cultural.

- **Publicación Infantil Un Control Necesario.** Con el fin de contribuir a consolidar en los niños el hábito de la lectura, el Fondo Editorial 60 años de la Contraloría General de la República publicó este libro infantil de Fanuel Hanán Díaz. Siguiendo esta orientación el Contralor General de la República, Dr. Eduardo Roche Lander, en compañía de un grupo de directores y funcionarios de la Institución, realizó la entrega del libro a los niños de la Unidad Educativa de la Contraloría y Guía para docentes, ambos con ilustraciones de Claudia Leal y Morella Fuenmayor.



El Dr. Eduardo Roche Lander, Contralor General de la República, y la Dra. Amalia Coll León, Directora de Coordinación de Recursos Humanos, entregan "Un Control Necesario" a los niños de la Unidad Educativa de la CGR.

- **Homenaje a Juan Bautista Plaza en el centenario de su nacimiento.** Para celebrar los 100 años del nacimiento de tan ilustre músico, la Contraloría General de la República presentó el Orfeón Juan Bautista Plaza del Instituto Pedagógico de Caracas, a la soprano Margot Parés-Reina y la pianista Ana Kravtsova. En dicho evento fue presentado el libro *Juan Bautista Plaza*, reeditado y ampliado por el Fondo Editorial 60 años de la CGR.

- **100 Años de Michelena.** Treinta y dos obras del reconocido pintor, pertenecientes al Fondo Pictórico del Banco Industrial de Venezuela y a la colección de la Contraloría General de la República, fueron exhibidas en el Auditorio “Contralor Luis A. Pietri”. En esta muestra pudimos percibir la obra de un artista que sólo vivió 35 años, pero que dejó un invaluable legado a la cultura de Venezuela y el mundo.
- **Presentación del Orfeón de la UCV.** Una de las agrupaciones corales más importantes del país, catalogada Patrimonio Artístico de la Nación, participó de manera excelente en la programación cultural del 60 Aniversario de la Contraloría, con una presentación “a casa llena” en el Salón de entrada del edificio sede.



Orfeón de la Universidad Central de Venezuela: una emotiva presentación para la CGR.

- **Sellos Postales conmemorativos del 60 Aniversario de la C.G.R.** En el Auditorio “Contralor Luis A. Pietri”, el Instituto Postal Telegráfico (IPOSTEL) puso en circulación una serie de sellos postales conmemorativos de nuestro 60 Aniversario, diseñados por Juan Carlôs Fernández y cuyas bandeletas hacen referencia a las funciones y alcances de la Contraloría.



Entrega de sellos postales conmemorativos del 60 Aniversario a los asistentes al acto.

ENTES PÚBLICOS Y PRIVADOS EN LA CGR PARA ENFRENTAR EFECTO AÑO 2000

Con el propósito de evaluar las acciones que se están tomando en el país para prevenir las consecuencias del “*Efecto año 2000*”, el pasado 5 de octubre se llevó a cabo en el Auditorio de la Fundación Centro de Estudios Superiores de Auditoría de Estado (FUNDACEA), una reunión convocada por el Contralor General de la República, Dr. Eduardo Roche Lander, en la que participaron el Ministro de Relaciones Interiores, Dr. Asdrúbal Aguiar, representantes de la Oficina Central de Estadística e Informática (OCEI), Petróleos de Venezuela, S.A., Cadafe, Edelca, Hidrocapital, Hidroven, Metro de Caracas y Superintendencia de Bancos, por el Sector Público, así como también entes del Sector Privado, CANTV, la Asociación Bancaria y Electricidad de Caracas.

Bajo la coordinación del Comité año 2000 de la Contraloría General de la República, integrado por representantes de cada una de sus direcciones generales, se han inventariado todos los sistemas computarizados del organismo, con el fin de realizar un diagnóstico y una evaluación que permitan tomar los correctivos necesarios para que este problema informático no ocasione consecuencias mayores a nuestra Institución.



Un aspecto de la reunión que sostuvo la CGR con organizaciones públicas y privadas para revisar las medidas que se están tomando para enfrentar las posibles consecuencias del “*efecto año 2000*”.

2° CURSO DE POSTGRADO DE AUDITORÍA DE ESTADO

Bajo el acuerdo de cooperación institucional suscrito entre la Contraloría General de la República y la Universidad Simón Bolívar, el pasado mes de octubre se dio inicio al segundo curso de Postgrado de Gerencia de Auditoría de Estado, en el cual participan 26 funcionarios de esta Institución.

El Contralor General de la República, Dr. Eduardo Roche Lander, el Director General de Desarrollo Interno, Dr. Luis Mirabal y la Doctora Amalia Coll, coincidieron en señalar que el propósito de este postgrado es la formación y desarrollo de profesionales que estarán en capacidad de gerenciar la Auditoría de Estado con altos niveles de productividad y calidad.

**XVIII REUNIÓN DEL CONSEJO DIRECTIVO
DE LA ORGANIZACIÓN LATINOAMERICANA Y DEL CARIBE
DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (OLACEFS)**

El domingo 11 de octubre de 1998, se reunieron en la sede de la Contraloría General de la República, los miembros del Consejo Directivo de la OLACEFS, C.P.C. Víctor Enrique Caso Lay, Contralor General de la República del Perú y Presidente de la Organización; Ing. Sergio Freitas de Almeida, en representación del Ministro Homero Santos, Presidente del Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil; Dr. Arturo Aylwin Azócar, Contralor General de la República de Chile; Lic. Javier Castillo Ayala, Contador Mayor de Hacienda de México; Lic. Marcelo Zalles Barriga, Contralor General de la República de Bolivia y Auditor Principal de la OLACEFS; y el Dr. Eduardo Roche Lander, Contralor General de la República de Venezuela.

Así mismo, asistieron el Ing. Juan Carlos Migone Guzmán, Secretario General de la OLACEFS; el Dr. Juan Carlos Morón Urbina, Asesor de la Secretaría General de la OLACEFS, los licenciados Pilar Burgos Goicochea y Guillermo Bode, ambos representantes de la OLACEFS; el Dr. Hernán Llanos González, Jefe de División de Auditoría Administrativa de la Contraloría General de la República de Chile; el Dr. Alfredo Sánchez Mejorada, Director de la Contaduría Mayor de Hacienda de México; y los doctores Alberto Silva Aristeguieta y Armando Guédez Alejo, directores generales de la Contraloría General de la República de Venezuela.

El Orden de Día establecido para la referida reunión se cumplió en su totalidad, destacando entre los puntos discutidos, los siguientes:

1. Proyecto de Reglamento de Pasantías de la OLACEFS.
2. Informe final de la Comisión Especial de Revisión de la Carta Constitutiva y Reglamentos de la OLACEFS.
3. Solicitud de admisión del Tribunal de Cuentas del Estado de Paraíba de la República Federativa de Brasil como miembro afiliado de la OLACEFS.

4. Plan de Trabajo 1999 de la OLACEFS.
5. Institución del 09 de Abril como Día de la OLACEFS, a cuyos efectos cada año, en esa fecha, se promuevan actividades conmemorativas que permitan la unión de las EFS latinoamericanas.

Del mismo modo, recibieron felicitaciones, el Dr. Roche Lander, por el 60° aniversario de la Contraloría General de la República y por la magnífica organización de la XVIII Reunión del Consejo Directivo y de la VIII Asamblea General de la OLACEFS; el Dr. Arturo Aylwin Azócar; por la entrega de la Memoria de la VII Asamblea y los miembros del jurado del I Concurso Anual de Investigación de la OLACEFS, por la labor realizada, ratificándolos para el II Concurso Anual, versión 1999.



La fotografía nos ofrece una panorámica las autoridades presentes en la XVIII reunión del Consejo Directivo de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS).

VIII SESIÓN ORDINARIA DE LA ASAMBLEA GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN LATINOAMERICANA Y DEL CARIBE DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (OLACEFS)

Entre el 12 y el 16 de octubre de 1998, se celebró en el Hotel Caracas Hilton la VIII Sesión Ordinaria de la Asamblea General de la OLACEFS. La organización de tan importante evento estuvo a cargo de la Contraloría General de la República de Venezuela, en su condición de anfitriona.

La ceremonia inaugural contó con la asistencia del Dr. Rafael Caldera, Presidente de la República, de representantes de delegaciones diplomáticas destacadas en nuestro país y de otras personalidades de la vida pública nacional. Durante este acto, el Dr. Eduardo Roche Lander, Contralor General de la República dijo: "En el Estado democrático las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que mantener un apego absoluto a los principios de profesionalidad, imparcialidad, objetividad y legalidad en sus actuaciones", también hizo énfasis en la idea de concebir la ética pública como una ética práctica, capaz de convertir los principios universales del bien, buen hacer y recto proceder, en conductas específicas concretas, exigibles a todo ciudadano, especialmente si es funcionario público.

Por su parte, el Presidente de la OLACEFS, C.P.C. Víctor Enrique Caso Lay, afirmó que para las Entidades Fiscalizadoras Superiores miembros de la Organización, adquiere relevancia el estudio de las formas de acción de la auditoría y su contribución específica en la generación de una corriente favorable a la vigencia de los valores éticos y morales en el sector público, en el entendido de que de este modo, la labor de fiscalización adquiere un perfil integral y de proyección positiva.

Participantes

La Asamblea contó con la participación de ciento dieciocho delegados, donde destacó la presencia de doce titulares y setenta y cuatro delegados de Entidades Fiscalizadoras Superiores miembros activos de la OLACEFS de Argentina, Bolivia, Brasil, Costa Rica, Cuba, Chile, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela, de

cuatro titulares y siete delegados, miembros afiliados pertenecientes al Secretariado Permanente de los Tribunales de Cuentas de la República Argentina, los Tribunales de Cuentas del Estado de Minas de Gerais, del Estado de Paraná, de la Contraloría General de Santafé de Bogotá, Colombia, y de la Contaduría Mayor de Hacienda de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, México, de un titular y seis delegados en su condición de miembros colaboradores, de los Tribunales de Cuentas de España y Portugal, y como invitados especiales, ocho representantes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Estados Unidos, República China en Taiwán, República Islámica de Irán y Rumania, dos representantes del Tribunal de Cuentas del Estado de Río Grande, Brasil, dos representantes del Tribunal de Cuentas del Estado de Sergipe, Brasil, así como de dos representantes de Casals y Asociados y de la Superintendencia Nacional de Control Interno y Contabilidad Pública, Venezuela, respectivamente.

Actividades realizadas

La nutrida agenda del Programa General de Actividades de la Asamblea abarcó, en primer término, la discusión de tres temas técnicos por parte de las respectivas Comisiones de Trabajo:

Tema I ÉTICA DE LO PÚBLICO Y CONTROL SOBRE EL GOBIERNO COMO FUNDAMENTOS DEL SISTEMA DEMOCRÁTICO, fue presentado por el Dr. Joaquín Marta Sosa de la Contraloría General de la República de Venezuela, actuando como moderador el Lic. Javier Castillo Ayala de la Contaduría Mayor de Hacienda de México y como relator el Ing. Agustín Jarquín Anaya, Contralor General de la República de Nicaragua.

Tema II CÓMO UTILIZAR LA AUDITORÍA DE ESTADO Y EL CONTROL DE GESTIÓN PARA COMBATIR EFICAZMENTE LAS NUEVAS MODALIDADES DE CORRUPCIÓN, cuya presentación le correspondió a la Lic. Pilar Burgos de la Contraloría General de la República del Perú, su moderador y relator fueron los licenciados Jorge Ramón Ávalos, de la Contraloría General de la República de Paraguay y Omar Lynch, de la Contraloría General de la República de Panamá, respectivamente.

Tema III AUDITORÍA DE LOS APORTES ESTADALES A LAS INSTITUCIONES PRIVADAS, la responsabilidad de su presentación estuvo en manos del Dr. Arturo Aylwin Azócar, Contralor General de la República de Chile, siendo su moderador el Lic. Marcelo Zalles Barriga, Contralor General de la República de Bolivia y su relator el Dr. Enrique Paixao, Presidente de la Auditoría General de la Nación Argentina.

Del mismo modo, se dictaron las conferencias: “La Ética en la Democracia de fin de siglo”, por el Dr. Luis Castro Leiva, Director de Unidad en el Instituto Internacional de Estudios Avanzados; “Perspectivas para la reivindicación y reforma del Estado democrático en Latinoamérica”, por el Dr. Germán Carrera Damas, Embajador de Venezuela en la República Checa; “Auditoría del Estado, control de gestión y nuevas modalidades de corrupción”, por el C.P.A. James Wesberry, Director del Programa Responsabilidad/Anticorrupción de Casals y Asociados; asimismo, se desarrolló el Foro “El control de los aportes del Estado a las organizaciones privadas”, cuyos ponentes fueron los doctores Rafael Arráiz Lucca e Ignacio Ávalos y el Pbro. Jesús Orbeagozo, personalidades de destacada trayectoria académica.

Al final de las jornadas de trabajo se realizaron varias actividades de índole cultural, como fueron un concierto de música latinoamericana y venezolana, un concierto de gala y la inauguración de la exposición del pintor Ernesto León.

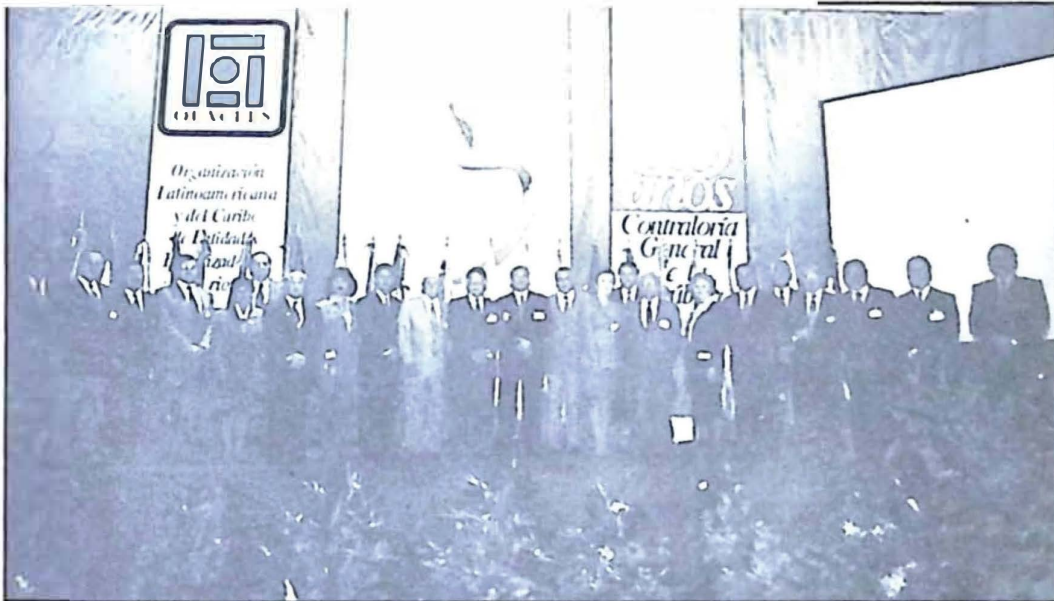
Para a los acompañantes de los delegados se realizaron algunas actividades de esparcimiento, entre las que destacan las visitas a la Quinta Anauco, al Litoral Central y al pueblo de El Hatillo.

Los Jefes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores presentaron sus saludos al Presidente de la República, quien los recibió en el Palacio de Miraflores, donde sostuvo una amena reunión con ellos.

Convenios de Cooperación

En el marco de la Asamblea, la Contraloría venezolana firmó acuerdos de colaboración institucional con los Tribunales de Cuentas de España y Portugal y un Memorandum de Entendimiento con la División Judicial-Organización General de Inspección de la República Islámica del Irán; igualmente, la Contraloría chilena firmó acuerdos de cooperación profesional y técnica con las Contralorías Generales de la República de Bolivia y Honduras, y el Secretariado Permanente

de Tribunales de Cuentas de la República Argentina suscribió un convenio de cooperación con la Contraloría General de Santafé de Bogotá.



Los doctores Eduardo Roche Lander y Nelson Mogna Lárez, Contralor y Subcontralor respectivamente, en compañía de los honorables participantes de la VIII Sesión Ordinaria de la Asamblea General de la OLACEFS.



El Presidente de la República, Dr. Rafael Caldera, recibe el saludo de los Jefes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Latinoamérica y el Caribe.

17 DE OCTUBRE: CELEBRACIÓN DEL 60 ANIVERSARIO

· El pasado 17 de octubre la Contraloría General de la República cumplió 60 años de haber dado inicio a sus actividades, ocasión ésta que ameritó la realización de una serie de actos para conmemorar tan importante fecha, entre los cuales destacan:

- Misa de acción de gracias en la Catedral de Caracas, oficiada por Monseñor Ignacio Velasco, con la interpretación del grupo de Voces Sacras.
- Ofrenda floral ante la estatua ecuestre de El Libertador en la Plaza Bolívar.
- Acto central realizado en el Teatro Imperial, durante el cual se otorgaron la “Orden Mérito al Trabajo” y botones en reconocimiento por años de servicio a funcionarios de la Institución.

En esta ocasión, la Dra. Mercedes de Blanco, Directora de Coordinación en la Dirección General de Control de la Administración Central y Descentralizada, intervino en representación de los trabajadores de la Institución para manifestar sus expectativas en cuanto a capacitación, modernización del ambiente de trabajo, formación integral y beneficios socioeconómicos.

Así mismo, la Dra. Crisálida Dupuy realizó la presentación oficial del libro infantil *Un Control Necesario*, en representación del Comité de Publicaciones de la Contraloría General de la República, el cual fue responsable de la preparación del texto que sirvió de base para la versión definitiva de esta bella publicación.

Finalmente el Contralor General, Dr. Eduardo Roche Lander, hizo un reconocimiento a todo el personal que labora en la Contraloría y explicó que estos 60 años conllevan una mayor responsabilidad y compromiso para proseguir en lo que denominó las “cuatro grandes batallas”:

1. Contribuir al fortalecimiento y legitimidad de la democracia venezolana.
2. Hacer un Estado, refundando su institucionalidad y modernizando su administración pública dentro de la buena gestión, la transparencia y la honestidad.
3. Ser gestores de un control eficiente para ayudar a que los gobernantes sean eficaces.
4. Expandir y lograr que predomine entre nosotros y para siempre la cultura social de la legalidad y de la honestidad.



Misa de acción de gracias en la Catedral de Caracas, con motivo del 60 Aniversario de la Contraloría General de la República.



Ofrenda floral ante la estatua ecuestre de El Libertador, colocada por los doctores Eduardo Roche Lander y Nelson Mogna Lárez en representación de la CGR; los acompaña parte del cuerpo directivo de la Institución, así como algunas personalidades invitadas.



El Dr. Eduardo Roche Lander, Contralor General, cuando pronunciaba su discurso en el acto central celebrado el 17 de octubre pasado, para conmemorar los 60 años del máximo órgano de control de la República.

FERNANDO SAVATER EN LA CONTRALORÍA

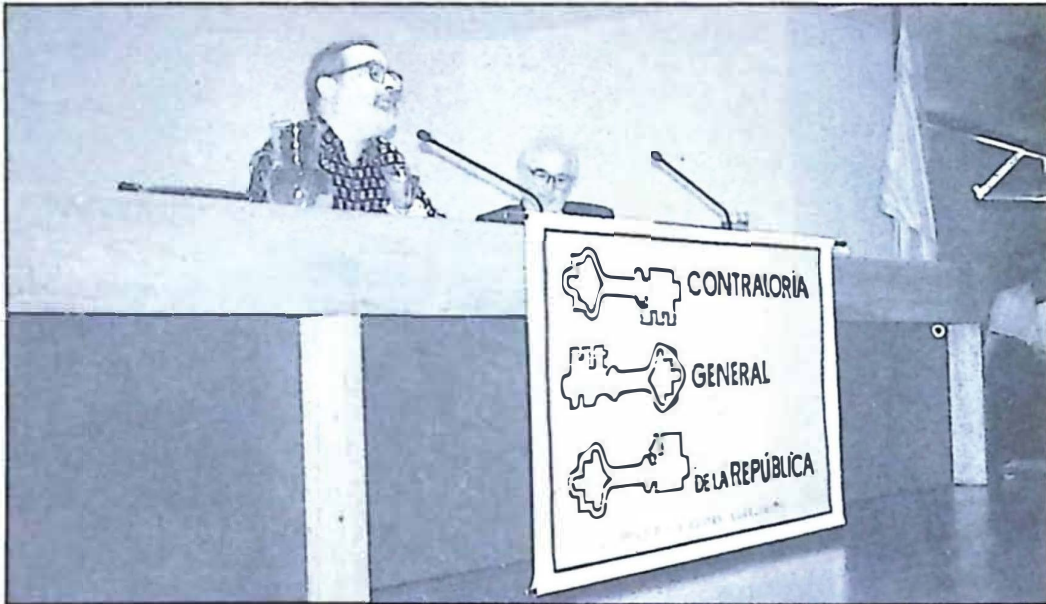
Fernando Savater, uno de los intelectuales españoles de mayor prestigio de la actualidad, ensayista, filósofo, novelista; quien ha sido descrito como “un pensamiento atento a todos los fenómenos relevantes de nuestra sociedad y un espíritu contrario a cualquier dogma de la razón”, fue invitado a nuestro país por la Contraloría General de la República con el apoyo del Instituto de Desarrollo Iberoamericano (IDI), en ocasión de la celebración de los sesenta años de la Institución.

El reconocido escritor ofreció en el Auditorio “Contralor Luis A. Pietri” una interesante conferencia sobre “**La ética que fundamenta la democracia**”.

Para Fernando Savater la ética está estrechamente vinculada con la política, aunque ambas tienen sus objetivos. Expresó que el fin de la ética es lograr mejores personas y el de la política es lograr mejores instituciones, y dejó al público presente las siguientes reflexiones:

- “El reto de nuestras democracias es que vamos a entrar en un siglo en el cual los seres humanos tienden a aumentar y la democracia corre el peligro de vaciarse y de convertirse en un mecanismo para elegir las élites y no en una forma de vida y por ello es que se necesita una sustancia ética para que no se vacíe”.
- “La relación entre razón y ética es que la ética es una concepción racional del mundo. La ética permanece en el ámbito de la filosofía pues las respuestas que ofrece nunca cerrarán y son las que nos mantienen la emoción y la excitación. La ciencia brinda solución a los problemas pero sólo de una manera racional y no razonable. La ética reclama que la ciencia también sea razonable”.

Savater también dictó conferencias en la Universidad Central de Venezuela (**La ética en la ciencia de hoy**), en la Universidad Simón Bolívar (**De qué sirve la ética para los jóvenes**), en la Universidad Católica Andrés Bello (**Ética del filosofar**), en el Museo de Arte Contemporáneo de Caracas “Sofía Imber” (**El Arte: ética o estética**), en el Ateneo de Caracas (**Ética y Política en el mundo contemporáneo**) y en el Museo de Bellas Artes (**Diálogo: la mirada en la palabra**).



Fernando Savater, invitado especial en los 60 años de la CGR, cuando dictaba su conferencia "La ética que fundamenta la democracia".



Parte del gran público asistente a la conferencia de Fernando Savater en el Auditorio Contralor Luis A. Pietri, atento ante las interesantes disertaciones del filósofo español.

SEGUNDO ENCUENTRO NACIONAL DE CONTRALORES

El pasado 29 de octubre en el Hotel Caracas Hilton, con la participación de 242 Contralores municipales, generales de estado, internos de la Administración Central y Descentralizada, y de organismos con autonomía funcional, fue realizado el 2º Encuentro Nacional de Contralores, organizado por la Dirección de Sistemas de Control de la Dirección General Técnica. El evento también contó con la asistencia de los presidentes de las Comisiones de Finanzas y Contraloría del Congreso de la República, del Tribunal Superior de Salvaguarda, de los Colegios de Economistas, Administración y Contadores Públicos; así como con personal directivo y técnico de la Contraloría General de la República.

En el evento se expusieron y discutieron temas relacionados con:

Relaciones jerárquicas, funcionales y operativas de los órganos que integran los sistemas de control interno y externo de la Administración Pública.

Planificación operativa, estructura y funciones de los órganos de control.

- Rol de los órganos de control en los procesos de renovación de autoridades institucionales.
- Los órganos de Control Interno frente al efecto año 2000.
- Aspectos conceptuales, metodológicos y operativos del Control de Gestión y la Auditoría de Gestión.



La gráfica nos muestra un instante del 2º Encuentro Nacional de Contralores: 242 titulares de los órganos de control interno de todo el país reunidos para mejorar su gestión.

III OLIMPIADAS DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

El pasado 20 de noviembre en el Parque Recreacional “El Encantado”, se dio inicio a las III Olimpiadas con motivo de la celebración del 60 Aniversario de la Contraloría General de la República.

El acto de inauguración se llevó a cabo en el campo de softball, contando con la presencia de la banda de guerra del Liceo “Independencia”, la cual dio inicio al desfile y a cuyo compás hicieron su entrada los atletas, quienes marcharon agrupados de acuerdo con las distintas disciplinas.

Durante el acto de izamiento del Tricolor Nacional y el estandarte de la Contraloría General, la Coral de nuestro Organismo Contralor interpretó las gloriosas notas del Himno Nacional, y seguidamente el atleta Edgar Escobar procedió a encender la llama olímpica, símbolo universal del deporte.

Para finalizar, el Contralor General de la República, Eduardo Roche Lander, anunció el inicio de las competencias en las diversas disciplinas deportivas que se desarrollaron durante las III Olimpiadas de la Contraloría General de la República.

.....
Cristina Rojas Valery

Coordinadora

Olivia Barrios Romero

Crisálida Dupuy Ordoñez

Alexay Hernández de Colán

Maribel Pérez de Romero

Jesús Rodríguez Azócar

Mauricio Sánchez

Óscar Silva Álvarez

