

EFFECTOS JURÍDICO-ECONÓMICOS DE LAS CONSULTAS EMANADAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Betty Andrade

SUMARIO

INTRODUCCION

- I. DEFINICION Y NATURALEZA JURIDICA DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS
- II. LOS PRINCIPIOS DE INDISPONIBILIDAD DEL TRIBUTO, SEGURIDAD JURIDICA E IRRETROACTIVIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS
 1. *El principio de indisponibilidad del tributo*
 2. *La interpretación de las normas tributarias*
 3. *El principio de seguridad jurídica*
 4. *La teoría de las consecuencias jurídicas de los actos propios contrariados*
 5. *El principio de irretroactividad de los actos administrativos*
- III. FACULTAD DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA DE EXIGIR EL PAGO DEL TRIBUTO, EN CONTRADICCION A LO ESTABLECIDO PREVIAMENTE EN UNA CONSULTA ADMINISTRATIVA
- IV. ACCESORIOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA
 1. *Intereses moratorios*
 2. *Intereses compensatorios*
 3. *Actualización monetaria*
- V. CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO
 1. *Interés personal y directo*
 2. *Interpretación de normas tributarias*
 3. *Consulta referida a un caso concreto*
 4. *Expresión de los hechos en los cuales se fundamenta la consulta*
- VI. POSIBLES CONSECUENCIAS JURIDICO-ECONOMICAS DE LAS OPINIONES EMANADAS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA
 1. *Ausencia de aplicación del artículo 59 del Código Orgánico Tributario*
 2. *Responsabilidad patrimonial del Estado*
 3. *Imposibilidad de reparar al contribuyente*
 4. *Recurribilidad de las consultas tributarias*

INTRODUCCION

La actividad consultiva de la Administración ha sido objeto de múltiples discusiones entre los doctrinarios del Derecho. Concretamente, en el ámbito de las consultas emanadas en materia fiscal, se han debatido diversas cuestiones relacionadas con su naturaleza, vinculación, impugnabilidad y efectos jurídico-económicos.

El presente trabajo se destina al estudio de tan sólo uno de los aspectos integradores de la actividad consultiva de la Administración, el cual es la determinación de las consecuencias o efectos jurídico-económicos que causan las decisiones emanadas del órgano administrativo tributario, en ejercicio de tal potestad.

En tal sentido, consideramos que todos los actos emanados de la Administración Tributaria, cualquiera sea la naturaleza que revistan los mismos, deben tener conse-

Betty Andrade

cuencias jurídicas que hagan relevantes los pareceres de sus órganos. Con ello, se ven protegidos los derechos y garantías de los administrados, específicamente, los principios de seguridad jurídica y de irretroactividad de los actos administrativos.

Por ello, los dictámenes emanados de la Administración Consultiva no deben limitarse, tan sólo, a la exposición del parecer de un funcionario determinado, sin que su conducta tenga relevancia jurídica alguna. Cuando el contribuyente acude a la Administración Tributaria a solicitarle la evacuación de una consulta relacionada con un caso concreto que a él atañe, pretende la exacta determinación de las consecuencias de sus actos, ante la imprecisión en la redacción de la normativa aplicable.

De esta forma, la Administración está obligada, no sólo a dar respuesta a la consulta requerida, sino que se hace preciso que el criterio sustentado por dicha consulta mantenga cierta continuidad en el tiempo a fin de que el contribuyente pueda prever los efectos de sus negocios jurídicos.

Por ello, la Administración Tributaria debe estar conformada por personal altamente capacitado para la evaluación de las distintas situaciones que puedan presentarse, y así aportar la más exacta interpretación a las normas jurídicas correspondientes. De igual forma, dicho personal debe disponer de textos de consulta, dictámenes, jurisprudencia, y todos los elementos que sean necesarios para la evacuación de las consultas que le requieren los particulares, y que constituyen elementos necesarios para la seguridad jurídica ciudadana.

Aparejado con ello, se encuentra el principio de indisponibilidad del tributo, según el cual la Administración no puede dejar de cobrar ningún tributo al cuál se encuentre obligado, por Ley, un sujeto. De esta manera, los criterios emanados de la Administración no pueden ser aplicados prioritariamente a los supuestos legales. La obligación de pagar un tributo no puede ser eximida por lo que las partes establezcan en relación con el mismo.

Es por ello que, con el presente trabajo, pretendemos la armonización de los principios de indisponibilidad del tributo, seguridad jurídica e irretroactividad de los actos administrativos, en los casos de las consultas evacuadas por la Administración Tributaria.

Desarrollaremos brevemente algunos aspectos relacionados con la obligación tributaria, así como con los accesorios de la misma, a fin de establecer las consecuencias económicas o jurídicas derivadas de los actos emanados de la Administración Consultiva.

De acuerdo con lo anterior, concretamente, pretendemos determinar si la Administración Tributaria, al dictar opiniones relacionadas con la interpretación jurídica de las normas tributarias, debe asumir las consecuencias derivadas de dicha interpretación. En un mismo contexto, nos abocaremos a la determinación de la posibilidad de que la Administración Activa asuma los efectos económicos derivados de la falta de pago del tributo, por el acatamiento del contribuyente, de los dictámenes dictados por la Administración, y relacionados con un caso concreto.

Igualmente, pretendemos establecer las posibles consecuencias jurídicas, que se derivarían del levantamiento de reparos por el Fisco, en contradicción a lo resuelto previamente por la Administración Consultiva. Por último, haremos un análisis del

sistema tributario vigente en Venezuela, en la materia en estudio, a fin de arrojar algunas conclusiones en torno al mismo.

I. DEFINICION Y NATURALEZA JURIDICA DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

Históricamente, la base de la actividad consultiva de la Administración estuvo en manos del Consejo de Estado Francés, en donde se reunían los más aptos en las distintas áreas del conocimiento, a fin de someter a deliberación los asuntos de Estado, y colaborar con el Poder Ejecutivo en la toma de decisiones¹. Igualmente, dicho órgano suponía una forma de evitar la intromisión del Poder Judicial en las actuaciones de la Administración, pues se consideraba que esto entorpecía sus funciones. El órgano consultivo francés evolucionó hacia la jurisdicción contencioso administrativa², de donde, a primera impresión, parece derivarse la importancia de que las actuaciones de la Administración Consultiva tengan alguna injerencia en la toma de decisiones estatales, o en el control de las mismas.

De esta forma, la actividad consultiva no tiene como objetivo, tan sólo, la emisión de una opinión emanada de un órgano facultado para ello, sino que implica el desarrollo de conductas que guían los actos de la Administración Activa, con el fin de evitar erróneas interpretaciones o aplicaciones de Ley.³

En este sentido, puede afirmarse que las consultas administrativas tienen preponderancia en la emanación de la voluntad de la Administración. Sin embargo, han existido fuertes discusiones doctrinarias relacionadas con la naturaleza que debe atribuirse a dichas actuaciones. En efecto, algunos las califican de actos administrativos, mientras otros le atribuyen la naturaleza de simples hechos administrativos.

La posición que sustenta que las consultas son hechos administrativos, se fundamenta en que en las consultas se emite un parecer sobre un asunto determinado, pero no se resuelve ningún asunto⁴.

En esta línea, la Procuraduría General de la República ha afirmado que las consultas no son actos administrativos, debido a que no tienen consecuencias creativas, modificatorias o anulatorias de los derechos subjetivos, aún y cuando debe procurarse la estabilidad de los criterios para dar seguridad jurídica a los ciudadanos.

Por otra parte, un sector de la doctrina, considera que las consultas son, en efecto, actos administrativos. Tal posición se sustenta en el hecho de que la voluntad de la Administración puede alcanzar varios grados, "*a veces para decir lo que se sabe, en ocasiones para enjuiciar y dar opiniones, y, en algunas oportunidades para crear y constituir aquello hacia lo que la voluntad se dirige*"⁵.

¹ Cfr. FRAGA PITTALUGA, LUIS; "La actividad consultiva de la Administración Tributaria y la impugnabilidad de sus actos; en *Revista de la Fundación de la Procuraduría*, N° 16, p. 50.

² Hoy en día el Consejo de Estado Francés constituye el órgano revisor de los actos administrativos, y se encuentra separado del Poder Judicial.

³ Cfr. FRAGA PITTALUGA, LUIS; "La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria"; *Fundación Estudios de Derecho Administrativo*, Caracas, Ediciones Funeda, 1998, p. 88.

⁴ Cfr. FRAGA PITTALUGA, *ob. cit.* p. 88.

⁵ Cfr. FRAGA PITTALUGA, *ob. cit.* p. 94.

Betty Andrade

Para ROBERTO DROMI y LEAÑEZ SIEBERT, el dictamen es una expresión de juicio o conocimiento, y no una expresión de voluntad, son simples actos de la Administración que se basan en declaraciones internas. Así, de acuerdo con la doctrina, las consultas tienen sólo un efecto mediato en la producción de la voluntad, constituyendo actos administrativos instrumentales, los cuales forman parte del iter procedimental.

Sin embargo, aún y cuando estamos de acuerdo en el hecho de que las consultas son actos administrativos, al reunir los elementos necesarios para ser calificados como tales, compartimos la inquietud sostenida por LUIS FRAGA PITTALUGA cuando sostiene que las consideraciones anteriormente expuestas, fueron hechas únicamente, bajo el supuesto que las consultas fueran internas, y no estuviesen dirigidas a los particulares⁶.

De acuerdo con ello, cuando las consultas están dirigidas a los particulares y, como en el caso venezolano, sólo pueden ser solicitadas por aquellos que tienen interés legítimo en las mismas, la declaración de conocimiento que realiza la Administración puede orientar la conducta que sea asumida por el contribuyente consultante. De esta forma, aún y cuando las consultas no deben, en principio, adoptar decisiones, la expresión de voluntad administrativa se encuentra estrechamente vinculada con la determinación del tributo, por lo cual, deben atribuirse consecuencias jurídicas a la misma.

II. LOS PRINCIPIOS DE INDISPONIBILIDAD DEL TRIBUTO, SEGURIDAD JURIDICA E IRRETROACTIVIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

1. *El principio de indisponibilidad del tributo*

El principio de indisponibilidad del tributo se encuentra estrechamente vinculado con el principio de legalidad tributaria, según el cual, sólo podrá cobrarse alguna contribución cuando esté expresamente establecida en la Ley⁷. Igualmente, el principio de legalidad, implica que la Administración Tributaria se encuentra sujeta a los postulados establecidos en la normativa que regula su competencia.

En este sentido, las obligaciones de los sujetos integrantes de la relación tributaria se encuentran determinadas en la Ley, sin que las partes puedan disponer de las mismas. La actividad de la Administración es, por esencia, actividad reglada, sin que pueda haber discrecionalidad en sus actuaciones⁸.

En aplicación de lo anterior, se entiende que la Administración Tributaria, no sólo tiene el derecho de cobrar el tributo, sino que además está obligada a ello, lo cual es la esencia del principio de indisponibilidad tributaria. Es decir, dicho principio implica que la Administración no puede disponer del tributo, decidiendo discre-

⁶ Cfr. FRAGA PITTALUGA, *ob. cit.* p. 93-98.

⁷ En el entendido de FERREIRO LAPATZA, igualmente el principio de indisponibilidad del tributo se encuentra estrechamente vinculado con los principios de capacidad contributiva, generalidad e igualdad. (Cfr. FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 18ª Edición, 1996, p. 342).

⁸ Cfr. VALDÉS COSTA, RAMÓN, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1992, p. 14.

cionalmente, si procede o no al cobro del mismo. En el entendido de JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA:

“La Administración no puede disponer de la obligación tributaria (por ejemplo, cediendo su derecho a un particular o renunciando a él) y además ha de buscar su realización en los términos queridos por la Ley. Ha de procurar su cobro con arreglo a tales previsiones. Y ello es así porque el crédito tributario se atribuye a la Administración para que cumpla la función (entendida ésta como poder-deber) tributaria. La Administración no sólo puede recaudar los tributos, sino que debe para procurar al Estado los recursos necesarios en orden al cumplimiento de las tareas que tienen encomendadas”⁹.

De acuerdo al criterio antes expuesto, la Ley es la única facultada para establecer el hecho generador y demás elementos constitutivos de la obligación tributaria. Cabe precisar, entonces, si cuando la Administración realiza interpretaciones de las normas tributarias, puede entenderse que está disponiendo del tributo adeudado por un contribuyente determinado.

2. La interpretación de las normas tributarias

La interpretación de normas jurídicas implica atribuirle a las mismas el verdadero alcance que quiso darle el legislador. Conforme lo ha definido la doctrina:

“La interpretación representa, entonces, aquel proceso intelectual dirigido a brindar una acabada explicación, alcance y efectos de la norma, principalmente en aquellos textos o situaciones faltos de claridad, y aplicar dichas conclusiones en el ámbito de las causas que motivaron la interpretación”¹⁰.

Esto es, cuando el intérprete actúa no está legislando, sino que, por el contrario, está procurando la recta aplicación de los preceptos jurídicos consagrados, por los medios previstos en los distintos instrumentos jurídicos.

De esta manera, la emisión de pareceres y opiniones por parte de la Administración Tributaria no implica la determinación discrecional del Fisco de proceder o no al cobro de cantidades, con prescindencia de lo dispuesto en la normativa tributaria correspondiente. Entender lo contrario conduciría al absurdo de considerar que cuando los tribunales interpretan y aplican los distintos preceptos, están creando normas de contenido fiscal.

Por ello, cuando la Administración Consultiva, procede a evacuar consultas a los particulares, y con ello, pretende asignarle la consecuencia jurídica correspondiente al caso concreto que le ha sido planteado, pareciera no estar disponiendo del tributo. Por el contrario, con ello la Administración estaría fijando una posición sobre un punto determinado frente al contribuyente, a fin de facilitarle la determinación y liquidación del tributo (los cuales son atribuidos cada vez con mayor frecuencia a los sujetos pasivos de la obligación tributaria), opinión consultiva que, lógicamente, crea una situación de confianza legítima en los contribuyentes.

⁹ FERREIRO LAPATZA, *ob. cit.* P. 342.

¹⁰ DÍAZ SIEIRO, HORACIO D. y otros, *Procedimiento Tributario; Temas de Tributación*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1993, p. 110.

3. El principio de seguridad jurídica

Debido a las razones anteriores, pareciera principio de justicia el que, cuando el contribuyente, en acatamiento al dictamen emanado de la Administración Tributaria para un caso concreto, dejó de pagar total o parcialmente un tributo determinado, esté liberado del levantamiento de reparos en relación con tales supuestos. En este sentido, y conforme lo afirmara LUIS FRAGA PITTALUGA, la Administración Tributaria debe procurar la estabilidad de sus criterios, en aras de la seguridad jurídica que está llamada a proteger¹¹. Así, la contradicción entre las actuaciones de la Administración Activa y la Consultiva, atenta contra el principio de seguridad jurídica y de confianza legítima¹², colocando al contribuyente diligente ante la incertidumbre de si debe acatar los criterios por ella asumidos.

En efecto, el principio de confianza legítima presupone que: “de la anterior conducta del sujeto de quien se espera una actuación, resulta congruente presumir que procederá en el mismo sentido en que lo ha hecho en precedencia”¹³. En definitiva, dicho principio, aplicable a todas las actuaciones administrativas, determina la obligación de la Administración de guardar coherencia en sus actuaciones, y de no contradecir sus propios dichos. El fundamento de la confianza legítima se encuentra subsumido en los principios de buena fe y de seguridad jurídica, los cuales deben ser respetados por los sujetos integrantes de la relación jurídico-tributaria.

En este sentido, RAMÓN VALDÉS COSTA, al comentar su posición sobre las consultas emanadas de la Administración Tributaria, ha sostenido que:

“Es (...) un instituto que aplica el principio de la seguridad jurídica. El derecho tributario contemporáneo, con la reconocida complejidad de sus normas que crea problemas importantes de interpretación, y con el sistema, cada vez más generalizado, de la liquidación del tributo por el contribuyente y aun por el responsable, en lugar de por la Administración mediante el acto de determinación, impone la solución de que el sujeto pasivo conozca de manera cierta la interpretación de la Administración en aquellos casos que le ofrezcan dudas.”¹⁴

De esta manera, al comentar el artículo 12 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario Argentino (similares a los artículos 157 y siguientes del Código Orgánico Tributario Venezolano), en el cual se estableció que las consultas de la Administración no eran recurribles ni causaban efecto jurídico alguno, un sector de la doctrina consideró que tal disposición atentaba contra la seguridad jurídica de los ciudadanos, al colocarlo en la incertidumbre de si debía acatar o no el dictamen administrativo. Consideró, por ello, que:

“... el acto debe tenerse por inamovible, revistiendo el valor de la cosa juzgada a favor y en contra de los particulares y del propio órgano de la Administración. La norma reglamentaria al receptor lo contrario, no hace más que violentar principios liminares como los de buena fe, equidad y seguridad jurídica, a los que debe ajustar su accionar, con más

¹¹ FRAGA PITTALUGA, LUIS, *ob. cit.* p. 89.

¹² Al respecto Vid. RONDÓN DE SANSÓ, HILDEGARD, “El principio de confianza legítima en el Derecho venezolano”, en *IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo “Allan Randolph Brewer-Carías”*, Caracas, Fundación de Estudios de Derecho Administrativo, 1998, pp. 295 y ss.

¹³ RONDÓN DE SANSÓ, HILDEGARD, *ob. cit.* p. 301.

¹⁴ Cfr. FRAGA PITTALUGA, RAMÓN, *ob. cit.* p. 339.

énfasis en este campo del derecho, las dos partes de la relación jurídico-tributaria. Las críticas a este artículo (...) han sido unánimes en la doctrina, y apelando a los más diversos fundamentos, apuntan a la necesidad de otorgarle efecto vinculante a la consulta para que cumpla su finalidad.”¹⁵.

Por su parte, RUTH NOEMÍ ROJAS ha destacado la conveniencia de que la Administración estuviese impedida de levantar reparos en aquellos casos en los cuales el contribuyente haya acogido la posición fijada por la Administración Consultiva para el caso concreto. De esta forma, debe existir una armonía entre las actuaciones de la Administración Activa y la Consultiva, a fin de lograr la orientación de los contribuyentes, y la minimización de los conflictos entre la administración y los sujetos pasivos de la obligación tributaria.¹⁶

En igual sentido, MARÍA TERESA MATA SIERRA, doctrinaria española de reciente data, expuso lo siguiente:

“... como ya manifestó J.J. ZORNOZA PÉREZ en su momento, la vinculatoriedad de las consultas supone ‘un papel de gran importancia en orden a la autolimitación de la Administración, que exterioriza sus criterios y que no puede luego, al decidir sobre los hechos consultados, modificarlos arbitrariamente, con lo que ello supone garantía para la seguridad jurídica de los contribuyentes’.”¹⁷

En definitiva, y de acuerdo a todo lo antes expuesto, tal principio se orienta a la atribución de consecuencias jurídicas a las consultas evacuadas por la Administración Tributaria, bajo la consideración de que la misma debe soportar y asumir los efectos de sus actos, aunque ellos sean revocados posteriormente.

4. La teoría de las consecuencias jurídicas de los actos propios contrariados

La teoría de las consecuencias jurídicas de los actos propios que son contrariados por la Administración (cual sería el caso de que la Administración levantara un reparo, apartándose del criterio establecido en la opinión dictada), se denomina *estoppel*, y proviene de la aplicación del aforismo *venire contra factum proprium non valet*. De acuerdo con ella, la Administración puede revisar sus actuaciones o andar sobre sus pasos, lo cual es parte de su potestad de autotutela, pero ello no la releva de asumir los efectos de los actos revocados¹⁸.

En definitiva, y en opinión de FRAGA PITTALUGA, por cuanto legítimamente debería existir la tendencia de depositar confianza en la Administración, por ser ella tuteladora del orden público, sus actuaciones deben guardar una mayor coherencia que las de sus administrados¹⁹.

En tal sentido, la teoría impide considerar que las consultas emanadas de la Administración, son simples opiniones de funcionarios particulares, sin que pueda darse mayor relevancia jurídica a las mismas. Por el contrario, a través de dicha teo-

¹⁵ DÍAZ SIEIRO, HORACIO D. y otros, *ob. cit.* p. 98.

¹⁶ *Homenaje a la Memoria de Ilse Van der Velde*, Caracas, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Ediciones Funeda, 1998, p. 210.

¹⁷ MATA SIERRA, MARÍA TERESA, *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Valladolid, Editorial Lex Nova, 1997, p. 155.

¹⁸ Cfr. FRAGA PITTALUGA, *ob. cit.* p. 112.

¹⁹ Cfr. FRAGA PITTALUGA, LUIS, p. 115.

ría se reconoce que cualquier emanación de voluntad o criterio de la Administración, es susceptible de afectar la esfera jurídica de los particulares, debiendo, en consecuencia, atribuirse verdaderos efectos jurídicos a sus actos.

5. El principio de irretroactividad de los actos administrativos

Por otra parte, es importante destacar que el artículo 11 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, consagra el valor del precedente administrativo. En tal sentido, cuando la Administración haya adoptado una interpretación en relación con un punto determinado, y posteriormente cambie de criterio, la nueva interpretación no podrá ser aplicada a situaciones anteriores. De esta forma, quedó consagrada legislativamente la normativa contenida en el artículo 44 de la Constitución de la República, que establece el principio de irretroactividad de las leyes, el cual se hizo extensivo a los casos de los actos emanados de la Administración²⁰.

En este sentido, cuando la Administración Tributaria Consultiva emite un pronunciamiento en relación con un asunto determinado, pareciera estar impedida de modificar dicho criterio frente a los contribuyentes solicitantes de la opinión administrativa. Esto es así ya que toda declaración emanada del poder ejecutivo en relación con un supuesto concreto, debe ser mantenida hacia el futuro, a fin de evitar actuaciones contradictorias que limiten los derechos de los particulares receptores de la misma.

Por ello, la Administración no se ve impedida de cambiar sus criterios, pero tiene la prohibición de alterar el contenido de los actos ya emanados de ella. Esto por cuanto, los particulares estarían impedidos de determinar las consecuencias jurídicas y económicas derivadas de las relaciones u obligaciones que tenga con los sujetos activos de la obligación tributaria.

Ahora bien, es importante hacer énfasis en el hecho de que los principios reguladores del sistema tributario, deben actuar en un todo armónico, de tal forma que la aplicación de los unos no puede pretender la exclusión de los otros. De esta forma, es preciso lograr el equilibrio y la interacción entre los principios de indisponibilidad del tributo, seguridad jurídica e irretroactividad de las decisiones administrativas, en el caso concreto de las consultas evacuadas por la Administración Tributaria.

III. FACULTAD DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA DE EXIGIR EL PAGO DEL TRIBUTO, EN CONTRADICCION A LO ESTABLECIDO PREVIAMENTE EN UNA CONSULTA ADMINISTRATIVA

La armonización de los principios de indisponibilidad del tributo, seguridad jurídica e irretroactividad de los actos administrativos, únicamente puede lograrse partiendo del hecho de que los sujetos integradores de la obligación tributaria se encuentran en una situación de igualdad frente a la Ley, y que los actos de la Adminis-

²⁰ BREWER-CARIAS, ALLAN, *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*, Colección de Estudios Jurídicos N° 16, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1992, p. 43.

tración no pueden conducir a la remisión del tributo, o a la creación de hechos generadores no contemplados en la normativa correspondiente.

Por otra parte, las consultas de la Administración Tributaria que son evacuadas a los contribuyentes, en relación con un caso concreto, deben revestir ciertas consecuencias jurídicas que impidan a los organismos competentes, emitir pronunciamientos erróneos, que violen, directa o indirectamente, el derecho de los ciudadanos de prever las consecuencias jurídicas de sus actos.

En este sentido, entendemos que los dictámenes emanados de la Administración Consultiva no pueden liberar al contribuyente de la obligación *legal* que tiene de pagar un tributo determinado. En definitiva, si nace el hecho imponible, el sujeto pasivo estará obligado al pago del tributo, sin importar las consideraciones de la Administración, ya que esta última se encuentra igualmente sometida a los mandatos de la Ley. “*Se ha considerado como inderogable por acuerdo de partes la obligación impositiva de los contribuyentes de derecho...*”²¹.

Sin embargo, la Administración debe asumir las consecuencias gravosas que se causan por el retardo en el pago del tributo, cuando el contribuyente dejó de ingresar los montos, en aplicación del criterio emitido por la Administración para su caso concreto.

En el presente aparte nos limitaremos a la consideración de las razones que tenemos para entender que el contribuyente se encuentra obligado al pago del monto principal del tributo, siempre que la Ley así lo disponga, aún cuando la Administración Consultiva haya emitido una opinión contraria a ello.

(i) En caso de que el dictamen de la Administración haya determinado que el contribuyente no está obligado al pago del tributo, y tal apreciación sea errónea, el Fisco estaría dejando de percibir cantidades que si le son adeudadas, por lo cual, se añadiría un medio más de extinción de la obligación tributaria, a los ya consagrados en el artículo 38 del Código Orgánico Tributario²². Así, la errónea interpretación de la norma, la cual, evidentemente, no le asigna el alcance que pretendió atribuirle el legislador, llevaría, indefectiblemente, a la determinación de nuevos supuestos tributarios.

(ii) Es principio fundamental el que la Administración puede, en cualquier tiempo, revocar los actos que no hayan creado o modificado derechos a los administrados. Los dictámenes de la Administración Tributaria, que expresan la opinión jurídica sobre un hecho determinado, no crean derecho alguno ni para los particulares ni para la Administración, por cuanto no liquida un tributo concreto o accesorios del mismo. Sobre este particular, estableció la Resolución N° HJI-100-00841 del 27 de septiembre de 1989 que: “*las consultas evacuadas por la Administración Tributaria*

²¹ JARACH, DINO, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Cangallo SACI, 1985, p. 300.

²² Pago, compensación, confusión, remisión, declaratoria de incobrabilidad y prescripción. El Código, asimismo establece que las leyes tributarias especiales podrán prever otros medios de extinción, que ellas regulen.

Betty Andrade

(...) no son actos que crean derechos u obligaciones, ni constituyen por ellos mismos una decisión capaz de producir determinados efectos jurídicos.”²³ .

(iii) El principio de indisponibilidad del tributo, lleva, igualmente, a la consideración de que el sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria tienen una relación de igualdad, estando sometidos, por igual, a la Ley. Por ello, ni las partes pueden acordar, discrecionalmente, componentes distintos a los contemplados en la Ley en relación con los elementos constitutivos del tributo, ni la existencia de equívocos en la apreciación de la norma puede conducir a la extinción definitiva de la obligación tributaria, cuando existe la conciencia de los mismos²⁴ . La Resolución N° HJI-100-00841, antes citada, estableció lo siguiente: “... ni la formulación ni la evacuación de consultas alteran las obligaciones de los contribuyentes, por cuanto la opinión de la Administración Tributaria evacuada conforme a los términos del artículo 146 del referido Código (artículo 157 del Código vigente), no causa lesión alguna al interesado, ya que las obligaciones no se derivan de dicha opinión sino de las normas tributarias”²⁵ . (Interpolado y subrayado nuestro).

(iv) La solicitud de una consulta a la Administración Tributaria, no suspende la obligación del contribuyente de efectuar el pago del tributo correspondiente, en el lapso legalmente establecido. De esta manera, el contribuyente sigue sujeto a la Ley, y a las condiciones en ella establecidas, por lo cual, la emisión de un dictamen de la Administración, que en definitiva es un acto de rango sub-legal, no puede condicionar la aplicación de las leyes formales. Así, la doctrina ha establecido: “... lo que no puede un contribuyente es omitir sus obligaciones tributarias o suspenderlas hasta la obtención de la respuesta administrativa, dado que las obligaciones están siempre sujetas a plazos legales que no pueden ser suspendidos o alterados por la duda del contribuyente”²⁶ .

(v) Cuando existen conflictos entre la Administración y el contribuyente en la interpretación de las normas tributarias, no puede encomendarse a la primera, la determinación de la correcta interpretación de las mismas. La función jurisdiccional debe atribuirse a un sujeto distinto a las partes en conflicto, a fin de garantizar decisiones imparciales. En consecuencia, los dictámenes de la Administración no pueden ser vinculantes, en el sentido que no pueden, por ellos, determinar la obligación de pagar un tributo, debiendo ser, indefectiblemente acatadas por el contribuyente receptor de las mismas. “Si existen discrepancias acerca de la existencia o del alcance de esta relación legal, surge un conflicto de intereses que debe ser resuelto por un órgano independiente del sujeto activo, es decir, por un órgano al cual la Constitu-

²³ *Boletín de Doctrina, Jurisprudencia y Legislación*, año 1989, Ministerio de Hacienda, Dirección General Sectorial de Rentas, Dirección Jurídico Impositiva, p. 75.

²⁴ Debemos entender que, cuando los órganos jurisdiccionales tienen como función poner fin a las controversias, existe la presunción, no desvirtuable para el caso concreto, de que le están atribuyendo el correcto alcance a las normativas que interpretan. Todo ello con el fin de alcanzar seguridad jurídica y en virtud de expresas disposiciones constitucionales.

²⁵ *Boletín de Doctrina, Jurisprudencia y Legislación*, año 1989, *ob. cit.* p. 75.

²⁶ “Código Orgánico Tributario Reforma 1994”, Caracas, Legislación Económica, C.A., 1994, p. 235.

*ción le otorga funciones jurisdiccionales y no administrativas. Nadie puede ser juez de su propia causa*²⁷.

De todo lo anterior podemos concluir que, las evacuaciones de consultas realizadas por la Administración Tributaria, no pueden traer como consecuencia, la imposibilidad del sujeto activo de exigir el pago del tributo correspondiente, y al cual esté obligado el contribuyente por Ley. Sin embargo, la Administración debe responder de las consecuencias patrimoniales que su actuación consultiva haya provocado, tal como se explicará más adelante.

Por otra parte, y a pesar de lo antes expuesto, creemos que debe darse un tratamiento diferente a los accesorios de la obligación tributaria que se deben por la falta de pago oportuno del tributo. Concretamente, nos referimos al caso de la actualización monetaria, intereses moratorios y compensatorios, los cuales trataremos en capítulo aparte.

IV. ACCESORIOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1. *Intereses moratorios*

Los intereses moratorios son aquellos que se deben al acreedor de la obligación, como consecuencia del incumplimiento temporal de la obligación. Ahora bien, de acuerdo a lo establecido por la doctrina²⁸, deben cumplirse dos requisitos a fin de que pueda determinarse que hay mora del deudor, y, en consecuencia, exigir el pago del tributo:

- Que exista retardo en el cumplimiento de la obligación, y
- Que el retardo sea imputable al deudor en forma dolosa o culposa.

Ahora bien, de los elementos considerados, corresponde el análisis del último de los expuestos, ya que es preciso determinar si, cuando el contribuyente, acatando lo establecido en una consulta de la Administración, omite el pago del tributo, está sujeto al pago de intereses moratorios derivados del reparo levantado por el Fisco en contradicción de lo afirmado en su dictamen.

En este sentido, cabe destacar que el presente supuesto, sólo amerita discusión para aquellos que, como la autora, comparten el criterio de que los lapsos perentorios establecidos normativamente implican la existencia de obligaciones de plazo cierto, de tal forma que el deudor entra en mora por el sólo vencimiento del plazo de pago de la obligación, sin necesidad de interpelación alguna. En este sentido, JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO ha expuesto:

“Los intereses moratorios establecidos en el encabezamiento de este artículo (59 del Código Orgánico Tributario), tienen por objeto principal indemnizar al Fisco por los perjuicios que le ocasiona la demora de los sujetos pasivos del tributo, multas y otros accesorios, en efectuar el correspondiente pago dentro del término fijado para ello. En virtud de esas características, los intereses moratorios se deben por el solo transcurso del

²⁷ VALDÉS COSTA, RAMÓN, *Curso de Derecho Tributario*, Segunda Edición, Buenos Aires, Depalma, 1996, pp. 295-296.

²⁸ Cfr. DÍAZ SIEIRO, HORACIO D. y otros; *ob. cit.* p. 310.

tiempo de la demora, cualquiera sea su causa, bien sea el mero retardo, la prórroga obtenida o la impugnación por medio de recursos o acciones.”²⁹ (Interpolado nuestro).

Ahora bien, de conformidad con lo antes expuesto, sólo puede existir mora, cuando el retardo se produce como consecuencia de una acción u omisión, dolosa o culposa del deudor. De esta forma:

“El incumplimiento es doloso cuando el deudor deliberadamente incumple la obligación, es decir, cuando pudiendo cumplir en término, no quiere hacerlo./ En cambio, el incumplimiento es culposo cuando en el obrar del deudor se *manifiesta una omisión de las diligencias apropiadas para cumplir en término la obligación*, pero sin que exista mala fe o mala voluntad del deudor con respecto al cumplimiento de la misma.

Por el contrario, el *incumplimiento no le es imputable* al deudor de la obligación cuando el mismo se genera a consecuencia de un hecho ajeno al deudor, que tanto puede resultar de un supuesto de caso fortuito, como de fuerza mayor, o cuando el incumplimiento del deudor *es consecuencia de un error excusable*”³⁰. (destacado nuestro).

De esta manera, entendemos que en aquellos casos en los cuales el contribuyente, ante una duda relacionada con la interpretación o aplicación de las normas tributarias, acude a la Administración y solicita de ella su parecer, acatando la decisión por ella tomada, actúa diligentemente.

Por ello, cuando la Administración, una vez emitido su parecer, cambia de criterio, y sobre la base de ello levanta un reparo al contribuyente, exigiéndole el pago de las cantidades no enteradas como consecuencia del acatamiento del dictamen consultivo, no podrá atribuirse al contribuyente dolo o culpa en el retardo del cumplimiento de la obligación, y en consecuencia, no procederá el cálculo de intereses moratorios.

En tal sentido, HÉCTOR VILLEGAS considera que: “... *si la culpabilidad en cualquiera de sus dos formas (dolo o culpa) se halla totalmente excluida, la infracción omisiva no es sancionable, ya que lo que se pretende es hacer pagar intereses indemnizatorios a quien no ingresa por ser negligente (culpa) o porque no desea ingresar (dolo)*”³¹.

De esta forma, cuando el contribuyente, aplicando lo expuesto por la Administración Consultiva omite el pago de un tributo, actúa sin culpabilidad (en cualquiera de sus especies), por lo cual, no podrá serle exigido el pago de intereses moratorios, por faltar uno de los elementos configurativos de su procedencia.

2. Intereses compensatorios

Los intereses compensatorios funcionan, en el sistema tributario, como una indemnización o resarcimiento al acreedor, por el tiempo que ha dejado de disfrutar las sumas que le son adeudadas³². De esta forma, dichos intereses, en la forma que

²⁹ OCTAVIO, JOSÉ ANDRÉS, *Comentarios analíticos al Código Orgánico Tributario*, Colección Textos Legislativos N° 17, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1998, pp. 169-170.

³⁰ DÍAZ SIEIRO, HORACIO D. y otros, *ob. cit.* p. 311.

³¹ VILLEGAS, HÉCTOR *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 5ª Edición, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1992, p. 305.

³² En el caso venezolano, estos intereses sólo se deben en los casos de ajustes provenientes de reparos, por tributos cuya determinación corresponda al sujeto pasivo. Por tanto, si el tributo

están establecidos en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, no revisten la naturaleza de este tipo de intereses, cual es la obligación de retribuir al acreedor por los frutos generados por el bien que ha recibido el deudor, causados desde el mismo momento en el cual este último se posesiona del bien.

Por el contrario, los intereses compensatorios en materia tributaria se causan desde la fecha de exigibilidad del tributo (es decir, cuando existe mora), como indemnización a la Administración por el retraso en el cumplimiento de la obligación, revistiendo así, la naturaleza de los intereses moratorios³³.

Con tales consideraciones, es posible determinar, al igual que fuera hecho *supra*, que cuando el contribuyente deja de pagar el tributo, por la aplicación de un criterio de la Administración emitido para el caso concreto que a él afecta, el retraso en el pago del tributo es causa imputable al sujeto activo de la obligación tributaria. De esta manera, el acreedor debe soportar las consecuencias gravosas que se causan por el retraso en el pago de la deuda, no pudiendo cobrar intereses de tal naturaleza al sujeto pasivo del tributo.

3. Actualización monetaria³⁴

Las obligaciones pueden dividirse en dos tipos, de acuerdo a la posibilidad que tienen de protegerse a sí mismas de la inflación: dinerarias y de valor. La obligación dineraria presupone la estabilidad en el valor del dinero, y se traduce en el principio nominalístico, “según el cual la obligación de pagar una cantidad de dinero es siempre la de restituir la cantidad numérica expresada en el contrato, independientemente del aumento o disminución en el valor de la moneda.”³⁵.

Tal principio nominalístico encuentra su fundamento en el artículo 1.737 del Código Civil, así como en la normativa de la Ley del Banco Central de Venezuela, por la cual, toda persona está obligada a recibir moneda de curso legal en pago de su obligación.

Por su parte, la obligación de valor constituye la obligación de pagar una suma de dinero que sea equivalente a un valor determinado. En consecuencia, su monto no se encuentra pre-establecido, sino que debe ser calculado en el momento del pago de la obligación.

Es importante precisar que la obligación tributaria no es una obligación de valor per se, sino que se encuentra regida por el principio nominalístico que informa a las obligaciones dinerarias³⁶. Esto es así, por cuanto la obligación se encuentra cuantifi-

es pagado con retardo, pero no hubo reparo en relación con el mismo, no procederán dichos intereses. Igual consideración es aplicable a la actualización monetaria.

³³ Cfr. RAMÍREZ VAN DER VELDE, ALEJANDRO, *ob. cit.*, p. 44.

³⁴ En el presente trabajo, la actualización monetaria es tratada como un accesorio de la obligación tributaria, aún cuando cierto sector considera que es un elemento cuantificador del monto del tributo a pagar.

³⁵ RODNER S., JAMES-OTIS, *El Dinero, la Inflación y las Deudas de Valor*, Caracas, Editorial Arte, 1995.

³⁶ Cfr. RAMÍREZ VAN DER VELDE, ALEJANDRO, “Los intereses moratorios, compensatorios, y la actualización monetaria en el Código Orgánico Tributario”, en *Revista de Derecho Tributario*, p. 31.

cada desde el mismo momento en el cual nace la obligación, siendo que únicamente procede el cálculo de la actualización cuando haya retraso en el pago del tributo, y sólo en los casos de reparos³⁷.

De esta forma, el Código Orgánico Tributario venezolano consagró la teoría de los mayores daños en caso de mora³⁸, conforme a la cual, únicamente se “ajusta la obligación de dinero para el caso de retardo en el cumplimiento de una obligación; por lo tanto, el contenido en dinero de la prestación no se afecta en aquellas obligaciones que se cumplen exactamente como habían sido originalmente contratadas”³⁹.

De esta forma, la actualización monetaria no es una simple cuantificación del tributo, sino que se traduce en un elemento agregado, que permite ajustar el monto nominalmente adeudado, a fin de evitar que el acreedor resulte económicamente empobrecido por el retraso en el cumplimiento de la obligación.

Sin embargo, existen sectores de la doctrina que han determinado que la actualización monetaria se configura como un elemento integrante del monto principal de la obligación tributaria.

Sobre este particular, la jurisprudencia argentina estuvo dividida en dos etapas: una primera, en la cual los tribunales determinaron que la actualización era una forma de sancionar la conducta negligente del deudor moroso; y una segunda etapa, en la cual los órganos jurisdiccionales determinaron que el reajuste del crédito no hace más onerosa la obligación, sino que implica el mantenimiento del valor económico real de la moneda⁴⁰.

Cabe hacer énfasis en que, aún y cuando la segunda de las posiciones expuestas ha sido la aceptada en los tribunales argentinos, se ha reiterado que tal actualización es posible cuando haya habido incumplimiento por parte del deudor de la obligación. En definitiva, se acepta que es un elemento determinativo del verdadero valor de la deuda, pero que tal reajuste sólo es posible por el retraso del deudor. En efecto:

“El reajuste del crédito no hace más onerosa la deuda; sólo mantiene el valor económico real de la moneda, frente a su progresivo envitecimiento, por lo que el ajuste que debe hacerse no reviste entidad que configure lesión al derecho de propiedad del deudor moroso, privándolo de un beneficio, que es producto de su incumplimiento; por el contrario, de no aplicarse la actualización, quien se vería afectado en su derecho de propiedad sería el acreedor (Fallos 295:937)”⁴¹.

³⁷ Parágrafo Unico, artículo 59 del Código Orgánico Tributario. La actualización monetaria se calcula “... a partir del vencimiento del plazo establecido para efectuar la autoliquidación y pago del tributo”.

³⁸ Esta teoría constituye una de las tantas alternativas que ha establecido la doctrina, para paliar los efectos de la inflación en los casos de las obligaciones dinerarias, que se encuentran regidas por el principio nominalístico. Otras opciones eran la teoría del valorismo (la cual niega el nominalismo), la corrección monetaria (por la cual el Estado fija el nuevo valor a la moneda) y la cláusula de valor. Sin embargo, en todos estos casos la actualización o indexación de las deudas procede con independencia de que exista mora en el cumplimiento de la obligación. Por el contrario, la teoría de los mayores daños establece que la indexación solo procederá por retraso en el pago. (Al respecto, ver RODNER S., JAMES-OTIS, *ob. cit.* p. 90 y ss.).

³⁹ RODNER S. JAMES-OTIS; *ob. cit.* p. 92.

⁴⁰ DÍAZ SIEIRO, HORACIO D. y otros, *ob. cit.* p. 624.

⁴¹ DÍAZ SIEIRO, HORACIO D. y otros, *ob. cit.* p. 625.

De esta forma, aún y cuando se ha pretendido desvincular la morosidad de la obligación de actualizar el tributo, en definitiva, la doctrina y jurisprudencia han reconocido que tal ajuste es posible, únicamente, cuando exista incumplimiento del deudor. Así, se acepta justamente que el deudor deberá soportar los efectos de la inflación cuando, por su causa, el acreedor no se haya hecho propietario del dinero en el momento acordado.

Sobre el particular, JAMES OTIS-RODNER considera que, sólo es procedente la indexación de la obligación dineraria, cuando haya habido retardo culposo del deudor en el cumplimiento de la obligación. Así, desde 1967 se ha aceptado que cuando existe retardo culposo, el deudor está obligado a soportar todos los daños que se causen al acreedor por tal circunstancia, lo cual incluye el resarcir al sujeto activo por los efectos de la inflación, y la pérdida del valor económico del dinero⁴².

En tal sentido, en la legislación venezolana la actualización monetaria sólo es procedente cuando la Administración haya levantado reparos al contribuyente, y se evidencie así el incumplimiento de la obligación tributaria. De esta manera, el legislador patrio consideró que en caso de que se produzca el enteramiento voluntario de las cantidades correspondientes, seguirá siendo el sujeto activo quien asumirá los riesgos de la inflación. Por ello, resulta evidente que, en Venezuela, la actualización monetaria está prevista como una forma de resarcimiento al Fisco Nacional, por el incumplimiento culposo en el pago del tributo adeudado al mismo.

En el caso concreto de las consultas evacuadas por la Administración Tributaria, nos planteamos el supuesto de que el contribuyente, acatando lo establecido en los dictámenes de la Administración, haya omitido el pago del tributo, siendo, posteriormente, reparado en virtud de un cambio en el criterio fiscal. Entendemos que en tal supuesto, los efectos de la inflación deben ser soportados, en su totalidad, por el Fisco Nacional, por cuanto éste indicó al contribuyente que no estaba obligado al pago de un tributo, en relación con el caso concreto consultado.

Es decir, aún y cuando el pago de una suma reajustada, no implica económicamente el desembolso de cantidades mayores a las originalmente adeudadas, tal precepto sólo será aplicable en aquellos casos en los cuales el acreedor no haya intervenido en manera alguna en el retraso en el pago de la obligación. De esta forma cuando la Administración emite pronunciamiento en relación con la no gravabilidad de los hechos consultados, está dejando al contribuyente en la posibilidad de dar a su patrimonio el destino que mejor le parezca, no estando obligado a revalorizarlo o reinvertirlo.

Entender lo contrario, sería privar al contribuyente de la libre disponibilidad de cantidades de dinero que le son propias, por cuanto obliga al mismo a guardar un fondo de reserva que le permita protegerse de un posible reparo fiscal, aún cuando haya procedido en forma diligente y procurando la recta interpretación de la norma tributaria aplicable al caso concreto, por la sola voluntad de la Administración, que, como vimos, no puede alterar los mandatos de la Ley.

⁴² Cfr. RODNER S. JAMES-OTIS, pp. 101 y ss.

V. CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO

El derecho de los administrados a consultar se encuentra consagrado en el artículo 67 de la Constitución de la República, cuando determina el derecho de los ciudadanos de dirigir peticiones ante cualquier entidad o funcionario público sobre aquéllos asuntos que sean de la competencia de éstos y de recibir oportuna respuesta. Tal postulado ha sido consolidado en el artículo 5 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Ahora bien, para el estudio del objeto de este trabajo, en el presente aparte nos referimos a la actividad consultiva desplegada por los órganos facultados para evacuar consultas a los particulares en materia fiscal. Por ello, prescindimos de cualquier consideración en relación con las funciones de la Procuraduría General de la República, el Consejo de Asesoría Jurídica de la Administración Pública (Cajap) y a las consultorías internas de la Administración Activa.

Concretamente en materia tributaria, los artículos 157 y siguientes del Código Orgánico Tributario vigente, establecen la obligación de la Administración de evacuar las consultas relacionadas con interpretación de normas tributarias.

Dicha función está atribuida a la Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (Seniat), de conformidad con la Resolución N° 32 del 24 de marzo de 1995, en la cual se establecen las normas que regulan la organización, atribuciones y funciones de tal organismo.

De acuerdo a los lineamientos dictados por el Código Orgánico Tributario de 1994, existen varios requisitos concurrentes, que deben ser llenados para que la Administración Tributaria pueda dictar opiniones en relación con un punto concreto⁴³:

- Que el administrado tenga un interés personal y directo sobre el asunto consultado.
- Que la consulta sea necesariamente referente a la aplicación de normas de contenido tributario.
- Que la consulta esté referida a un caso o supuesto concreto.
- Que el consultante exponga de manera clara y precisa los hechos que motivan la consulta.

Consideramos de interés hacer una breve exposición del contenido de cada uno de los requisitos antes enumerados:

1. *Interés personal y directo*

De conformidad con el Código Orgánico Tributario, no cualquier persona puede acudir ante la Administración Tributaria a fin de solicitarle su parecer en relación con un punto determinado. Así, sólo aquellos que tengan interés personal y directo

⁴³ D'ASCOLI CENTENO, HUMBERTO; "Potestades de la Administración Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Venezolano", en libro *Homenaje a la Memoria de Ilse Van der Velde*, ob. cit., p. 145.

en el asunto sometido a consideración, pueden dirigirse a la Gerencia Jurídico Tributaria con tal objeto.

Ahora bien, el legislador en esta normativa no previó una definición del “interés personal y directo”, por lo cual, es preciso acudir a la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en su artículo 22 (normativa que más se adapta a la naturaleza y fines del precepto comentado), así como a los artículos 112 y 121 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia (por remisión de la primera), a fin de establecer su sentido. Igualmente, debe determinarse que tales normativas serán aplicables únicamente en cuanto las mismas se adapten a la figura regulada por los artículos 157 y siguientes del Código Orgánico Tributario.

De esta manera, y como lo establece LUIS FRAGA PITTALUGA, “*el interés personal debe vincularse, conforme a la interpretación gramatical de la norma, a la idea de que el contribuyente debe consultar en nombre propio y no en el de terceros o en el de la colectividad entera, y el interés directo, significa que el consultante debe tener una relación directa, no refleja ni mediata, con la situación concreta que genera la duda sobre la aplicación de las normas tributarias*”⁴⁴.

2. Interpretación de normas tributarias

El segundo de los requisitos necesarios para poder solicitar la evacuación de una consulta, se refiere a la necesidad de que las normas que deban interpretarse sean de contenido tributario. Sin embargo, basándose en el principio de hermenéutica jurídica, y a las especiales características de los preceptos tributarios, es posible que se realice el análisis conjunto de normas no pertenecientes a esa rama del derecho, a fin de determinar los verdaderos alcances de la norma fiscal interpretada.

3. Consulta referida a un caso concreto

Uno de los más importantes requisitos establecidos por el Código Orgánico Tributario, lo constituye el hecho de que las consultas no pueden referirse a supuestos genéricos o hipotéticos que plantee el contribuyente.

Con ello, se pretende evitar que la Administración Tributaria dirija todos sus esfuerzos a la evacuación de consultas que no están destinadas a evitar conflictos entre ésta y el contribuyente, y a la aclaración de zonas grises o puntos dudosos contenidos en las normas tributarias.

Sin embargo, este requisito también presupone que, cuando el contribuyente se dirige a la Administración, tiene planteada una situación fáctica concreta, ante la cual, con buena fe, acude a la Administración, con el fin de que ella le permita determinar si está obligado o no al pago de un tributo concreto. Por ello, la decisión adoptada por la Administración condiciona, como ya lo hemos dicho en otras oportunidades, la conducta que asumirá el contribuyente en la determinación y liquidación del tributo.

⁴⁴ FRAGA PITTALUGA, *ob. cit.* p. 102.

4. Expresión de los hechos en los cuales se fundamenta la consulta

De acuerdo con lo antes expuesto, a fin de que la respuesta dada por la Administración Tributaria sea lo más precisa posible, y permita al contribuyente la correcta determinación de su obligación tributaria, es preciso que éste precise los hechos consultados.

Así, no bastaría solicitar a la Administración la opinión sobre un precepto concreto, sino que sería preciso detallarle la situación concreta fáctica en la cual se encuentra el contribuyente. En definitiva, estas consultas pretenden lograr que el Estado perciba las cantidades que le son efectivamente adeudadas, dentro del lapso correspondiente, sin que medien controversias entre los sujetos de la obligación tributaria.

La multiplicidad de requisitos que deben cumplirse para que un particular pueda acceder a la Administración Consultiva, permiten determinar que, cuando el contribuyente solicita un pronunciamiento sobre un punto determinado, lo realiza con el fin concreto de precisar su posición presente o futura, pero cierta, frente al hecho generador de la obligación tributaria. De esta manera, las decisiones adoptadas por la Administración, deben afectar al contribuyente medianamente diligente, quien, en buena fe, presume que el criterio fiscal es el correctamente aplicable a su situación.

Por ello, consideramos que, cuando el contribuyente sigue la opinión administrativa, y con ello deja de pagar un tributo, no pueden establecerse mayores gravámenes para el mismo que los que hubiese tenido en caso de haber cumplido con su obligación dentro del plazo legalmente establecido. De lo contrario, la Administración se vería injustamente favorecida por su decisión erróneamente adoptada.

En relación con los efectos jurídicos causados por las consultas emanadas de la Administración Tributaria, establece la doctrina que:

“En cuanto a los efectos de la Consulta, existe doctrinariamente la tesis que le da carácter totalmente vinculante al criterio emitido por la Administración, cuando el interesado ha planteado todos los elementos que conforman la situación consultada, tesis que sigue el Modelo de Código Tributario OEA-BID, pero que va más allá, puesto que presume que el silencio de la Administración significa aprobación de la interpretación dada por el consultante.

En cambio existe la corriente que le niega el carácter vinculante a la Consulta, pero la considera como eximente de responsabilidad si el consultante sigue el criterio de la Administración o en caso de silencio de ésta, se (sic) acoge el criterio expuesto en ella queda exento de sanción.

Es evidente el carácter eximente de responsabilidad que acoge el Código Tributario cuando expresa ... (*omissis*) .../ No obstante que el Código no trae expresamente el carácter vinculante con respecto a los tributos, pudiera sostenerse que produce tal efecto, para el caso consultado, hasta tanto la Administración cambie de criterio. Lo contrario sería rodear la institución de consecuencias no queridas, porque los contribuyentes estarían en una incertidumbre en cuanto a la seguridad de que la conducta seguida en la aplicación de las leyes, de acuerdo con la interpretación de la Administración para el asunto consultado, no tiene carácter definitivo.”⁴⁵

⁴⁵ CHUMACEIRO, ARMANDO y otros, *Comentarios al Código Orgánico Tributario*, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1983, p. 127.

Por su parte, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político Administrativa, estableció el 09 de junio de 1988 que:

“... la consulta evacuada en atención a esta facultad concedida a la Administración, y el correlativo derecho consagrado para el contribuyente, es un acto cuyo contenido, sin embargo, no crea obligaciones ni para el administrado ni para la Administración; pudiendo ésta variar el concepto expresado en la consulta, en cuyo caso la consecuencia -favorable al administrado- es que, de seguir el criterio expresado previamente por la Administración, no sería objeto de sanción alguna como lo establece el artículo 148. Igual consecuencia positiva para el contribuyente se produce cuando la consulta formulada no es contestada en el plazo legal...”⁴⁶.

Resta precisar que, de conformidad con el Código Orgánico Tributario, cuando el contribuyente haya solicitado a la Administración Tributaria la evacuación de una consulta, y ésta no haya emitido pronunciamiento, no será aplicable sanción al contribuyente que haya seguido el criterio expuesto en la consulta. Creemos que en este caso, al igual que es exigible el pago del tributo dejado de ingresar, la Administración no puede determinar el cálculo de los intereses moratorios, compensatorios y la actualización monetaria.

Esto es así por cuanto la omisión de la Administración en la evacuación de las solicitudes de los particulares, no puede ser soportada por el contribuyente. Cuando el contribuyente, diligentemente, requiere a la Administración, la interpretación de normas jurídicas, aplicables a la situación que a él afecta, espera poder precisar los efectos de sus actuaciones. Si la Administración no satisface sus pretensiones, el contribuyente debe adoptar una decisión, ya que se encuentra obligado a la determinación y pago del tributo dentro de los términos legalmente establecidos.

De esta forma, la Administración Tributaria tuvo la oportunidad de indicar al contribuyente el equívoco en el cual se encontraba, antes de que realizara la determinación del tributo, pero, con su conducta omisiva, hizo presumir al contribuyente que estaba adoptando la interpretación adecuada. Por ello, el retraso en el pago del tributo, en tal situación, sería imputable únicamente a la Administración Tributaria, por lo cual esta última deberá soportar los efectos gravosos de tal demora.

Por otra parte, consideramos que si la Administración, al emitir su dictamen, manifiesta conformidad con el criterio expuesto por el contribuyente, tal situación no puede conducir a la consideración de que en tal supuesto será procedente el cálculo de los accesorios del tributo, en caso de reparo. En efecto, aún y cuando es cierto que la decisión de la Administración no alteró la conducta que hubiese asumido el contribuyente, en caso de no haber solicitado la consulta, el dictamen de la Administración le dio seguridad jurídica en relación con las consecuencias de sus actos.

Así, si entendemos que sólo en caso de que la opinión administrativa desvíe la resolución del contribuyente deberá la Administración soportar los efectos del retardo en el pago del tributo, condicionamos la asunción del riesgo a la mayor o menor pericia del contribuyente en la interpretación de las normas tributarias. De esta forma, el contribuyente más inexperto resultaría más beneficiado, por cuanto, al ser su

⁴⁶ Obtenido de: “Código Orgánico Tributario Reforma 1994”, Caracas, Legislación Económica, C.A., 1994, p. 234.

Betty Andrade

exposición errónea, la Administración deberá conducir sus actos, y, en consecuencia asumir los efectos de los mismos.

Por su parte, si el solicitante resulta conecedor de las leyes, y no obstante, solicita una consulta con el fin de afianzar su posición y poder adoptar decisiones ciertas, siendo su posición afirmada por el dictamen administrativo, resultaría castigado por su conocimiento, ya que su equívoco redundaría en un mayor gravamen económico, al cual, la propia Administración, afirmó que no tenía obligación.

VI. POSIBLES CONSECUENCIAS JURIDICO-ECONOMICAS DE LAS OPINIONES EMANADAS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

1. Ausencia de aplicación del artículo 59 del Código Orgánico Tributario

En conclusión de los puntos antes desarrollados, creemos que, en aquellos casos en los cuales la Administración Tributaria haya evacuado consultas, determinando que el contribuyente consultante no estaba obligado al pago de un tributo, en relación con un caso expuesto, dicho sujeto pasivo no queda, por ello, liberado de la obligación tributaria. En definitiva, las actuaciones de la Administración no pueden derogar la preceptiva legal, de tal forma que, cuando nace la obligación tributaria, sólo los medios de extinción contemplados en el Código Orgánico Tributario y demás leyes especiales pueden poner fin a ella.

Situación diferente es la que se presenta en los supuestos en los cuales la Administración Activa, cambiando el criterio asumido por la Administración Consultativa, levanta un reparo al contribuyente, y exige el pago de intereses moratorios, compensatorios y el cálculo de la actualización monetaria.

En dichos supuestos, si bien es cierto que la Administración puede exigir el pago del tributo, deberá asumir las consecuencias gravosas del enteramiento tardío del mismo. De acuerdo con la preceptiva contenida en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, sólo procederá el cálculo de intereses moratorios, compensatorios y actualización monetaria, cuando exista un retardo, doloso o culposo, en el ingreso del tributo. De tal forma, cuando la causa por la cual no se haya procedido tempestivamente al pago del tributo, sea imputable a la Administración, ésta deberá asumir todas las consecuencias que se derivan de la demora.

Por ello, no es procedente la aplicación del art. 59 del Código Orgánico Tributario, en aquellos supuestos en los cuales el contribuyente haya seguido un dictamen emanado de la Administración Tributaria⁴⁷ para el caso concreto, por no estar presentes los supuestos de procedencia de los accesorios de la obligación tributaria.

2. Responsabilidad patrimonial del Estado

Otra solución vendría dada por la posibilidad de solicitar la responsabilidad patrimonial al Estado por los daños causados al contribuyente que acató lo establecido en los dictámenes administrativos y donde, posteriormente, la Administración revoca, directa o indirectamente, los mismos.

⁴⁷ Como se expresó supra, queda a salvo el caso del silencio en la Administración, en la evacuación de las consultas solicitadas.

La responsabilidad patrimonial del Estado⁴⁸ encuentra su fundamento en la lesión que se produce a los administrados y que éstos no tienen el deber jurídico de soportar. En efecto, cuando la actuación administrativa causa una lesión antijurídica (en el sentido objetivo del concepto), antijuricidad que puede tener causa tanto en una falta de servicio o funcionamiento anormal como en un sacrificio particular proveniente de una lícita actuación pero que genera una ruptura del principio de igualdad ante las cargas públicas, debiendo ser indemnizada por el Estado a fin de recuperar el equilibrio en el deber de colaboración financiero de los administrados.

En tal sentido, la responsabilidad debe cubrir “*todos los daños (sobre bienes, derechos o intereses, sean materiales o morales) que hayan sido causados por las autoridades legítimas (competentes o incompetentes) en el ejercicio (en sentido amplio) de su función pública*”⁴⁹. La responsabilidad patrimonial, de esta forma, puede presentarse en dos formas: a) una responsabilidad sin falta, en la cual el elemento preponderante es la existencia de un daño anormal (grave e intenso) y especial (individualizado) al particular, por actividades lícitas o ilícitas del Estado y; b) una responsabilidad por falta, en la cual el elemento determinante viene constituido por la actividad anormal de la Administración, apartándose de las actuaciones comúnmente esperadas de la misma⁵⁰.

De acuerdo con lo anterior, la actividad consultiva de la Administración Tributaria debería estar conducida a la correcta interpretación de las normas fiscales aplicables a una situación concreta, de tal forma que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pudiera determinar el verdadero efecto económico de sus actuaciones. Ahora bien, cuando la interpretación hecha por la Administración a un precepto jurídico concreto no es cónsona con el verdadero alcance que debió darle a la misma, en principio estaríamos frente a un funcionamiento anormal⁵¹, el cual, en caso de causar daños al particular quien haciendo uso de su derecho solicitó la evacuación de una consulta sobre un caso concreto, debe configurarse como un supuesto de responsabilidad patrimonial, sin perjuicio de que, en casos extremos, tal responsabilidad sea concretizada a través del régimen de responsabilidad sin falta o por sacrificio particular.

Por ello, cuando la actuación de la Administración Tributaria Consultiva no es adecuada, podrá exigirse al Estado que responda patrimonialmente por los daños causados, subsumiendo el supuesto en principio en el régimen de la responsabilidad por funcionamiento anormal. En tal caso, entendemos que el reclamante deberá probar tan sólo por una línea argumentativa el hecho que constituye funcionamiento

⁴⁸ Al respecto ver: ORTIZ ALVAREZ, LUIS A., *La Responsabilidad Patrimonial de la Administración Pública*, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1995.

⁴⁹ ORTIZ ALVAREZ, LUIS A., “La Responsabilidad Extracontractual del Estado en Venezuela”, en *II Jornadas Colombo-Venezolanas de Derecho Público*, Bogotá, D’Vinni Editores Ltda., 1996, p. 830.

⁵⁰ Cfr. ORTIZ ALVAREZ, LUIS A., *ob. cit.* p. 832.

⁵¹ Funcionamiento anormal, que podría darse tanto en casos de cierta complejidad consultiva, como en los casos de menor complejidad y de manifiesto error en la opinión emitida por la Administración, sin que quepa augür la falta de la víctima para excluir de plano la responsabilidad patrimonial del Estado, falta de la víctima que, en caso de existir, no es exculpativa de la actuación administrativa y que solamente tendría como efecto una atenuación de la indemnización a ser otorgada.

atípico de la Administración, por cuanto es evidente que las contradicciones en los dictámenes y la errónea interpretación de las normas, desbordan los parámetros de actuaciones administrativas lícitas y esperadas. En todo caso, la sola modificación del criterio administrativo podría entenderse como una presunción de falta o funcionamiento anormal, ubicada, en principio, no en la modificación del criterio administrativo y en la aplicación del tributo en base al principio de la indisponibilidad, sino en la emanación de la primera consulta basada en un falso supuesto⁵².

Asimismo, los anteriores supuestos podrían asimilarse a los casos de responsabilidad por falta o funcionamiento anormal cuando la Administración haya suministrado informaciones erróneas en relación con un determinado asunto. En efecto, tal como ha sido expuesto por la doctrina, *“las informaciones erradas o inexactas que la Administración, obligada a informar (como es el caso de las consultas tributarias), dadas a los particulares constituyen también supuestos de falta o funcionamiento anormal, y cuando ellas ocasionan daños patrimoniales puede buscarse la responsabilidad administrativa.”*⁵³. (Interpolado nuestro)

En este sentido, la jurisprudencia francesa ha determinado que existe responsabilidad por funcionamiento anormal cuando por ejemplo *“el presidente de un distrito da informaciones positivas a una empresa sobre el otorgamiento de una exoneración de una patente estando la misma supeditada en realidad a una aprobación del ministro de economía y finanzas –quien denegó el otorgamiento de la exoneración.”*⁵⁴. Igualmente, será procedente la responsabilidad del Estado cuando haya habido errores o faltas simples vinculadas a los servicios fiscales, lo cual, sería, por ejemplo, el caso de informaciones inexactas o incompletas suministradas por el Fisco⁵⁵. De lo anterior puede constatarse que las actuaciones erradas de la Administración Consultiva generan, indiscutiblemente, responsabilidad por funcionamiento anormal, por cuanto no permiten a su solicitante determinar las verdaderas consecuencias jurídicas de sus actos por una equívoca interpretación de la norma.

Por otra parte, es importante destacar que los daños que pueden causarse al sujeto pasivo no se limitan a las sumas que el mismo haya debido erogar en exceso como consecuencia de la falta de pago oportuno del tributo (esto es, actualización monetaria, intereses moratorios y compensatorios), sino que el mismo puede ser considerablemente superior.

En efecto, los particulares pueden condicionar la realización de un acto o negocio jurídico a los dictámenes de la Administración, por cuanto, como es sabido, la carga tributaria de las actuaciones es un elemento económico primordialmente tomado en cuenta por los economistas y negociadores a los efectos de la celebración de un contrato o cierre de una transacción. Por ello, cuando el sujeto pasivo haya adoptado decisiones económicas que, en mayor o menor medida hayan dependido

⁵² Ello al margen de ciertos supuestos en los cuales, a la inversa, la falta de servicio pueda ubicarse más bien en la determinación del tributo (de forma equívoca) y no en la consulta emitida la cual podría ser ajustada a derecho, lo que daría lugar a un supuesto de responsabilidad no por actividad consultiva indebida, sino por actividad fiscalizadora inadecuada.

⁵³ ORTIZ ALVAREZ, LUIS A., *La Responsabilidad Patrimonial de la Administración Pública*, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1995, p. 296.

⁵⁴ ORTIZ ALVAREZ, *ob. cit.* p. 411.

⁵⁵ *Cfr.* ORTIZ ALVAREZ, LUIS A., p. 564.

de la consulta de la Administración, el Estado deberá responder por los daños causados en la alteración de las negociaciones y de las resoluciones adoptadas por el administrado.

De acuerdo con lo anterior, en principio la actuación de la Administración Consultiva (que, como hemos visto, crea, entre otras consecuencias jurídicas, una situación de *confianza legítima* en los particulares) posteriormente modificada, genera para el Estado una responsabilidad por falta o funcionamiento anormal por los daños que encuentren causalidad adecuada en dicha actuación y posterior modificación. En todo caso, para aquellos supuestos extremos en los cuales resulte dudosa la configuración técnica de un supuesto de funcionamiento anormal, debe destacarse que la conducta por ella desplegada podría generar la responsabilidad administrativa sin falta o por sacrificio particular. En efecto, aún cuando la modificación de los criterios podría considerarse lícita, en aplicación del principio de indisponibilidad del tributo, no puede inferirse de ninguna normativa que el administrado esté obligado a soportar las lesiones causadas por tales modificaciones, por cuanto, tales lesiones podrían superar el nivel de tolerabilidad de los daños. En consecuencia, y a fin de no violar los principios constitucionales de integridad patrimonial y de igualdad ante las cargas públicas, el Estado también se verá obligado a responder por los daños anormales y especiales causados al solicitante de la consulta (en principio considerada -bajo esta perspectiva- no constitutiva de falta) bajo el régimen de responsabilidad sin falta comentado.

En tal sentido, establece la doctrina argentina que: *“si la Administración, al efectuar la liquidación del tributo, se aparta del criterio en principio adoptado, y sostiene una opinión diferente a la evacuada al contestar la consulta, podría hacerse responsable por los daños y perjuicios causados al contribuyente que se comportó de conformidad a la doctrina emanada de la respuesta formulada, surgiendo en cabeza de éste, entonces, un derecho a indemnización a cargo del Estado”*⁵⁶. Igualmente, la doctrina antes reseñada hace referencia al caso español, en el cual la jurisprudencia en la materia (estando vigente una normativa similar a la venezolana) estableció que debían atribuirse efectos jurídicos a las consultas administrativas, cuales eran (i) el no sancionar a los contribuyentes que hayan acatado los dictámenes administrativos, y (ii) el que el contribuyente podría: *“reclamar indemnización de la Administración, si confiado en la contestación ha desarrollado una actuación que en último lugar venga a resultar frustrada, sufriendo con ello un perjuicio que claramente derivará de un funcionamiento anormal de la Administración”*⁵⁷.

De la misma forma, la jurisprudencia española, en atención a un caso no relacionado con la materia fiscal, estableció la responsabilidad patrimonial del Estado, derivada de los efectos de una consulta evacuada por la Administración. En este caso, los tribunales determinaron que la solicitud de información urbanística (la cual no causa la iniciación del procedimiento de otorgamiento de licencias, ni se encuentra directamente vinculado con el mismo), puede *“dar lugar a la responsabilidad*

⁵⁶ DÍAZ SIEIRO, HORACIO D. y otros, *ob. cit.* p. 99.

⁵⁷ DÍAZ SIEIRO, HORACIO D. y otros, *ob. cit.* p. 99.

Betty Andrade

*del órgano administrativo que evacuó una consulta en un determinado sentido y, posteriormente, modificó su criterio al dictar el propio acto impugnado*⁵⁸.

La reciente doctrina española suscribe los criterios antes expuestos, cuando indica que en aquellos casos en los cuales la Administración Tributaria se haya separado de lo establecido en una consulta *aunque ésta no fuere vinculante*, nos encontramos ante un supuesto típico de responsabilidad patrimonial del Estado. Tal doctrina se sustenta en el hecho de que la Administración está obligada a darle seguridad jurídica a los ciudadanos, debiendo los mismos tener la capacidad de depositar su confianza en la primera. En definitiva, aún cuando las consultas no sean vinculantes, lo cual faculta a la Administración a actuar en contra de lo establecido por ella misma, esto no significa que la actividad consultiva no sea susceptible de generar daños a particulares⁵⁹.

De acuerdo a la doctrina esto es así por diversas razones. En primer lugar, por cuanto la actividad consultiva de la Administración, al constituir una labor interpretativa de las normas jurídicas, viene a configurarse en una modalidad de funcionamiento de servicio público, cuya realización puede causar perjuicios a los administrados. En definitiva, dicho servicio público viene constituido por el deber de la Administración de colaborar con el administrado en la determinación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, cuando así sea solicitado por el mismo. Como fuera establecido por la jurisprudencia española, el servicio público implica *“toda actuación, gestión, actividad o tarea propias de la función administrativa que se ejerce, incluso, con omisión o pasividad, con resultado lesivo, cuando la Administración tiene el concreto deber de obrar o comportarse de un determinado modo”*⁶⁰.

En segundo lugar, por cuanto ante la existencia de consultas no vinculantes la responsabilidad patrimonial del Estado viene a configurar el único límite a la discrecionalidad de la Administración en la interpretación de las normas, obligándola a respetar los preceptos de buena fe y seguridad jurídica a los cuales hemos hecho referencia anteriormente.

En efecto, y de acuerdo a lo desarrollado hasta ahora, en nuestro criterio las consultas tributarias no pueden ser vinculantes para los sujetos de la obligación tributaria, en aplicación del principio de indisponibilidad del tributo. Sin embargo, ello no debe constituir obstáculo para obligar a la Administración a mantener coherencia en sus actuaciones y en la interpretación que le da a las normas jurídicas, permitiendo de esta forma a los administrados prever las consecuencias de sus actos. De esta forma:

*“Resulta claro que la activación de la responsabilidad administrativa en estos casos actúa, en un sentido, como garantía para el particular y, en el otro, como elemento disuasorio respecto a la Administración Tributaria, convirtiéndose, en cierto modo, en un elemento sustitutivo de la autolimitación que supone para esta última el que las consultas tengan carácter vinculante.”*⁶¹.

⁵⁸ FRAGA PITTALUGA, LUIS, *ob. cit.* p. 120.

⁵⁹ *Cfr.* MATA SIERRA, MARÍA TERESA, *ob. cit.* pp. 152-154.

⁶⁰ MATA SIERRA, MARÍA TERESA, *ob. cit.* p. 155.

⁶¹ MATA SIERRA, MARÍA TERESA, *ob. cit.* pp. 156-157.

Por ello, este mismo sector de la doctrina ha establecido que si el perjuicio “es individualizable, efectivo y económicamente evaluable, a tenor de la teoría general de la responsabilidad patrimonial resulta evidente la necesidad de que la Administración Tributaria resarza al administrado por los daños que le haya causado su cambio de criterio”⁶².

De esta manera, las actuaciones emanadas de la Administración Consultiva generan responsabilidad patrimonial al Estado por todos los daños que puedan haberse causado al solicitante de la consulta. Dicha responsabilidad se fundamenta, en nuestro criterio, en el funcionamiento anormal de la Administración, ya que la misma está obligada a evacuar correctamente todas las consultas requeridas, permitiendo así a los administrados prever efectivamente las consecuencias jurídicas de sus actos. De esta manera, y en cumplimiento del servicio público al cual se encuentra legalmente sometida la Administración Tributaria, podrá garantizarse el respeto a los principios de seguridad y certeza jurídica.

3. Imposibilidad de reparar al contribuyente

De acuerdo con lo establecido por cierto sector de la doctrina (MAIREL)⁶³, cuando el contribuyente, adaptándose al criterio establecido por la Administración, deja de pagar un tributo, puede aplicarse una de las siguientes consecuencias:

a) Si la opinión expuesta por el contribuyente en la consulta coincide con la respuesta de la Administración: Debe exigirse el pago del tributo, pero no imponerse sanción por ello. Esto se debe a que el contribuyente hubiese actuado de la misma forma, de no haber mediado pronunciamiento administrativo.

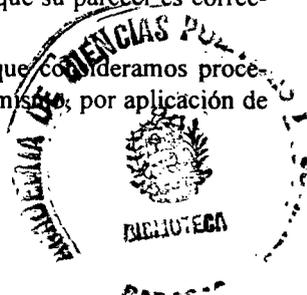
b) Si, por la respuesta de la Administración el contribuyente cambió la conducta que hubiese seguido normalmente: La Administración se encuentra obligada a sostener su criterio y a no levantar reparos al administrado que haya acatado su pronunciamiento. Este criterio tiene como excepción el que la decisión administrativa haya sido contraria al derecho, o haya emanado de autoridades manifiestamente incompetentes.

Ahora bien, disentimos del criterio antes expuesto por diversas razones. En primer lugar, y de acuerdo a lo tantas veces considerado supra, creemos que el principio de indisponibilidad del tributo impide que la Administración pueda, con su sola decisión, alterar los presupuestos legales, y definir la obligación de pagar un tributo. En segundo lugar, por cuanto tal posición implicaría dejar en manos del contribuyente la exigibilidad del tributo, de la forma que si, coincidentalmente, su parecer es cónsono con el de la Administración, no podrá levantarse reparos al mismo. Con este parecer, el contribuyente, lejos de acudir a la Administración con el fin de solventar una duda, y permitir la recta interpretación de las normas, procuraría exponer argumentos altamente convincentes, con los cuales decida que su parecer es correcto, y así, verse liberado del pago de la obligación tributaria.

En conclusión de todo lo anterior, podemos afirmar que consideramos procedente la exigibilidad del tributo, en caso de no ingreso del mismo, por aplicación de

⁶² Cfr. MATA SIERRA, MARÍA TERESA, *ob. cit.* p. 154.

⁶³ FRAGA PITTALUGA, LUIS, *ob. cit.* p. 117.



Betty Andrade

los dictámenes de la Administración Tributaria. Sin embargo, las consecuencias gravosas que se causan por el retraso en el enteramiento del tributo y cualesquiera otras consecuencias patrimoniales adicionales deben ser asumidas, en su totalidad, por la Administración Tributaria, por cuanto tal hecho no es imputable al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

4. *Recurribilidad de las consultas tributarias*

Por último, nos parece relevante tratar brevemente el punto relativo a la impugnabilidad de las consultas tributarias⁶⁴. Con el fin de poder arribar a una conclusión al respecto, es importante destacar que, conforme a lo hasta aquí expuesto, partimos de la consideración de que las consultas tributarias son actos administrativos por medio de los cuales se expresa el parecer de la Administración Tributaria en relación con la interpretación de una norma jurídica determinada.

Sin embargo, dichas consultas, en virtud del principio de indisponibilidad del tributo, no pueden relevar al sujeto pasivo del cumplimiento de la obligación tributaria, sino que únicamente pueden tener como efecto el que el Fisco se vea obligado a soportar las consecuencias gravosas ocasionadas por el retardo en el pago del monto adeudado.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 164 del Código Orgánico Tributario, serán recurribles todos los actos de la Administración Tributaria que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los particulares. De acuerdo con lo anterior, a fin de establecer la impugnabilidad de un acto administrativo en materia tributaria, es preciso que exista una “*afectación, ilegal, a los derechos del administrado*”⁶⁵. En tal sentido, un acto sólo será recurrible cuando él pueda producir consecuencias jurídicas, creando, modificando o extinguiendo derechos.

De acuerdo con lo anterior, lógico es concluir que las consultas tributarias, al no poder afectar en forma alguna la exigibilidad de la obligación tributaria *per se*, son inimpugnables en sede administrativa o judicial. Es importante señalar que el hecho de que la Administración Tributaria deba responder patrimonialmente por los daños causados como consecuencia de la contradicción en sus actuaciones, y asumir, asimismo, las consecuencias gravosas por el retardo en el enteramiento del tributo, no implica la creación o modificación de derechos a los administrados por los dictámenes emitidos.

Por el contrario, tales consecuencias económicas se derivan de la obligación que tiene todo aquél que causa un daño a repararlo. En efecto, cuando el sujeto pasivo deja de pagar un tributo o de cumplir un deber formal determinado, en virtud de lo establecido en una consulta a él evacuada, le son inimputables los daños económicos causados por el retraso en el pago del tributo, y en consecuencia éstos deberán ser soportados por el sujeto activo de la obligación tributaria. Por su parte, la Administración deberá responder por todos los daños que cause al contribuyente por la distorsión en la información a él suministrada.

⁶⁴ Al respecto *Vid:* FRAGA PITTALUGA, LUIS, *ob. cit.* pp. 122 y ss.

⁶⁵ FRAGA PITTALUGA, LUIS, *ob. cit.* p. 126.

Como puede evidenciarse, el daño no puede causarse por la consulta misma, que tan sólo reviste carácter informativo en relación con la interpretación de normas tributarias, sino que se produce por la contradicción con las actuaciones posteriores que violan el derecho a la seguridad y certeza jurídica de los particulares. Por ello, en vista de que las consultas emanadas de la Administración Tributaria no son, en principio, susceptibles de causar un agravio, son inimpugnables.

Sin embargo, las consultas tributarias serán recurribles en tanto y en cuanto las mismas establezcan, modifiquen o extingan derechos. De esta forma, aún cuando un acto revista la forma de consulta tributaria, si éste sobrepasa la mera interpretación teórica de normas jurídicas aplicables a un caso concreto, deberá permitirse la impugnación de dichos actos por afectar la esfera jurídica de los administrados.

En este sentido se ha pronunciado la jurisprudencia de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, cuando ha considerado que los actos administrativos serán recurribles si éstos afectan la esfera de los administrados, entendiendo que cuando una consulta excede *“de los meros efectos ilustrativos que son propios de la actividad administrativa consultiva de la Administración Tributaria (...) tal circunstancia es suficiente a los fines de determinar que el acto objeto del presente recurso afecta de algún modo los derechos del interesado, lo cual configura el presupuesto necesario para que sea susceptible del recurso contencioso tributario”*⁶⁶.

En vista de todo lo anterior, es preciso concluir que las consultas emanadas de la Administración Tributaria sólo serán recurribles si éstas de alguna forma alteran la esfera jurídico-patrimonial del administrado, excediendo así los fines para los cuales está concebida.

De esta manera, dichas consultas no serán recurribles si éstas se limitan a la interpretación de normas tributarias, por cuanto, en virtud del principio de indisponibilidad del tributo, la Administración podrá exigir en cualquier momento el pago de los montos adeudados independientemente del criterio emitido. Sin embargo, esto no es óbice para que la Administración deba responder patrimonialmente por los daños causados al solicitante de la consulta, en virtud de la errada interpretación hecha a la norma aplicable al caso concreto. Igualmente, en tales casos la Administración deberá soportar en su totalidad las consecuencias gravosas que se producen por el retardo en el pago del tributo, al no ser imputable al sujeto pasivo tal demora.

⁶⁶ Sentencia de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, del 30 de abril de 1997.