
DISTORSIONES DE LA TRIBUTACIÓN EN VENEZUELA: ALGUNAS CONSIDERACIONES EN EL MARCO DEL ESTADO SOCIAL DE DERECHO Y DE JUSTICIA

DISTORTIONS OF TAXATION IN VENEZUELA: CERTAIN CONSIDERATIONS WITHIN THE FRAMEWORK OF A SOCIAL STATE BASED ON THE RULE OF LAW AND JUSTICE

Elvira Dupouy Mendoza⁽¹⁾

Fecha de recepción: 7 de febrero de 2018

Fecha de aprobación: 15 de febrero de 2018

Página inicial: 65

Página final: 85

Resumen: La conferencia pretende denunciar algunas de las distorsiones actualmente existentes en el régimen tributario venezolano en materia de Impuesto sobre la Renta, en virtud de las recientes reformas de la Ley y las transgresiones a la *vacatio legis*. Así mismo, la existencia de una Parafiscalidad malentendida, sobredimensionada, regulada en algunos casos fuera de los principios tributarios aplicables y con una tendencia a la descodificación. También se reitera la inconstitucionalidad e ilegalidad del régimen de sanciones establecido en el Código Orgánico Tributario vigente, particularmente con referencia a la actualización de las multas y la desproporcionalidad de las sanciones en general e imprescriptibilidad de algunas de ellas. Para finalizar, se destacan los aspectos más resaltantes del nuevo Código Orgánico Tributario que colocan al contribuyente en estado de indefensión frente a la Administración Tributaria.

(1) Abogada egresada de la Universidad Católica Andrés Bello en 1983. Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela. Profesora de Derecho Financiero y de Parafiscalidad de la Universidad Católica Andrés Bello y de Procedimiento Contencioso Tributario de la Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela. Ex Presidente y Miembro Honorario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Miembro del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Socio de la firma de abogados Rodríguez & Mendoza.

Palabras claves: Armonización, Impuesto sobre la Renta, Constitucionalidad, Legalidad, *Vacatio Legis*, Seguridad Jurídica, Certeza, Parafiscalidad, Descodificación, Compromiso de Responsabilidad Social, Actualización, Desproporción, Indefensión, *Solve et repete*.

Abstract: The conference seeks to denounce some of the distortions currently existing in the Venezuelan tax regime on the matter of income tax in view of the recent Law reforms and transgressions against the *vacatio legis*. It also discusses the existence of a misconceived, oversized parafiscal taxation in some cases regulated outside applicable tax principles and with a tendency to deviate from codification. The unconstitutionality and illegality of the penalty system established by the Organic Tax Code in force is reiterated, particularly with regard to the updating of fines, the disproportion of sanctions in general, and the absence of a statute of limitations for some of them. Finally, the most important aspects of the new Organic Tax Code that render the taxpayer defenseless against the Tax Administration are highlighted.

Keywords: Harmonization, Income Tax, Constitutionality, Legality, *Vacatio Legis*, Legal Security, Certainty, Parafiscal Taxation, Codification, Social Responsibility Commitment, Updating, Disproportion; Defenselessness, *Solve et Repete*.

Sumario: I. La función del tributo en el Estado Social de Derecho y de Justicia. II. Distorsiones observadas en el régimen tributario venezolano. II.1.- El Impuesto sobre la Renta. II.2.- Las reiteradas transgresiones de la *vacatio legis*. II.3.- La parafiscalidad malentendida. II.4.- La descodificación derivada de la parafiscalidad. II.5.- El compromiso de responsabilidad social, ¿obligación pecuniaria contractual o tributo encubierto? II.6.- La inconstitucional actualización y las desproporcionadas sanciones en el Código Orgánico Tributario de 2014. II.7.- La indefensión del contribuyente frente a la Administración Tributaria. II.7.1) La reedición del *solve et repete*. II.7.2) El cobro ejecutivo y la ejecución de sentencia. II.7.3) Las medidas cautelares. III. El camino a seguir en la búsqueda de un cambio. IV. Bibliografía.

I. La función del tributo en el Estado Social de Derecho y de Justicia

Nuestra Constitución en su artículo 2 define la República como “(...) *un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político*”. Así lo reitera la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en diversas decisiones, al señalar que para dicha Sala resulta incuestionable “*sostener que la consagración constitucional de la cláusula del Estado Social, ... comporta verdaderos efectos normativos y por ende, de necesaria y vinculante observación, con la significación y trascendencia que las normas constitucionales implican para el Estado, en todos y cada uno de sus componentes...En razón de ello, el paradigma de Estado Social comporta un cambio en la manera en la que el Estado debe actuar y desenvolverse, tanto en su fuero interno como en el externo, lo cual desde luego, acarrea repercusiones de diversa índole en las relaciones del mismo con sus ciudadanos, estableciendo deberes de actuación estatal en los distintos órdenes de la vida social, para asegurar la procura existencial de los ciudadanos, en función de lo que el Estado asume la responsabilidad de intervenir de manera activa, precisamente para consolidar dicho objetivo, asumiendo para sí la gestión de determinadas prestaciones, actividades y servicios, así como también, haciéndose responsable y garante de las necesidades vitales requeridas por los ciudadanos para su existencia digna y armónica, ...*”⁽²⁾

Sin duda una romántica declaración de principios, cuyo objetivo es el estado de bienestar del ciudadano; sin embargo, la realidad histórica que nos ha tocado vivir la desmiente diariamente. El Estado democrático y social de Derecho es una entelequia existente en los textos legales y la Justicia, un valor que dista mucho de “*la constante y perpetua voluntad de dar a cada quien lo suyo*” como la definió Ulpiano.

En la Venezuela bizarra actual, no escapa de esta vorágine la tributación. El marco constitucional vigente dista mucho de la realidad. Consagra las ideas clásicas del deber de coadyuvar a los gastos públicos, mediante el pago de los impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley, reconociendo el constituyente con éste último enunciado, que su creación no puede ser arbitraria, sino que está limitada por el bloque constitucional de principios que como la Legalidad, Generalidad, Justicia, Igualdad, Progresividad. Capacidad Contributiva y No confiscación, constituyen el muro de contención al ejercicio del poder de imposición del Estado.

En este contexto, el constituyente de 1999 asignó al Poder Nacional la competencia para el desarrollo de la armonización tributaria, por cierto, aporte de la AVDT buscando “*dar visión de sistema a la parte orgánica de la tributación, representada en la regulación de las relaciones de poder entre los distintos entes político territoriales titulares de potestades tributarias, con*

(2) Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 11 de octubre de 2016, en Solicitud de Ampliación del Presidente de la República, de la sentencia N° 810 de fecha 21 de septiembre de 2016, conforme a la cual se declaran nulos y carentes de vigencia y eficacia jurídica, los actos emanados de la Asamblea Nacional, incluyendo las leyes que sean sancionadas, mientras se mantenga en desacato a la Sala Electoral del Tribunal Supremo de Justicia, consultada en <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/octubre/190792-814-111016-2016-2016-897.HTML>.

la finalidad no sólo de asegurar la armonía y colaboración entre dichos entes, sino también de proteger al contribuyente como sujeto pasivo único de todas esas potestades”⁽³⁾, tomando como base teórica el esquema funcional de repartición de ingresos tributarios entre las haciendas públicas propuesto por Richard Musgrave.

Lamentablemente, la armonización que fue acogida en la Constitución de 1999 con la idea de sentar al menos las bases para un sistema tributario organizado, sin perjuicio de la criticable Disposición Transitoria Quinta, en la práctica lo que observamos es una desordenada convivencia de tributos de diversa naturaleza, exigidos por múltiples entes que inciden sobre un mismo patrimonio, hoy día afectado por la peor crisis económica sufrida en décadas, lo cual produce efectos perversos no solo en las economías privadas, sino también en la hacienda pública que percibe una merma en sus ingresos, obviando que, como expresa Luqui, “Una presión tributaria demasiado fuerte, aparte de afectar el derecho de propiedad puede llegar a colocar a la riqueza en estado de difícil conservación y reproducción, lo que inevitablemente se produce cuando el contribuyente no puede absorber, sin deterioro de la misma riqueza, la carga tributaria en la medida en que ésta presiona...”⁽⁴⁾.

Todo ello va a contracorriente del Principio de Justicia y Capacidad Contributiva, consagrado incluso en norma jurídica de rango constitucional, conforme al cual el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas, según la capacidad económica del contribuyente y atendiendo al principio de progresividad.

II. Distorsiones observadas en el régimen tributario venezolano

II.1. El Impuesto sobre la Renta

Observamos en el régimen tributario venezolano actual grandes distorsiones, algunas de las cuales, en materia de Impuesto sobre la Renta, son precisamente el objeto de estas XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. En efecto, se plantean parte importante de estas distorsiones que existen y requieren de una urgente reforma, que nos inserte nuevamente dentro de la legalidad y constitucionalidad perdida en muchos aspectos.

No nos pronunciamos sobre la problemática actual del Impuesto sobre la Renta por ser precisamente el tema de debate de estas jornadas, que han expuesto y expondrán en forma brillante cada uno de los expositores y el relator, sin embargo, no podemos dejar de mencionar algunos de ellos, como son la tributación selectiva que se esconde tras las reformas de 2014 y 2015 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, creando odiosas desigualdades entre los contribuyentes; el cambio en las reglas sobre disponibilidad de la renta; el régimen de tributación de los asalariados, con la injusta presunción de renta neta y desgravámenes que no cumplen su función de aliviar la carga tributaria; la aplicación de las pérdidas trasladables cada vez más restringida y sin duda la joya de la corona de las recientes reformas: la exclusión de

(3) Exposición de motivos y articulado del Anteproyecto de Título Constitucional del Sistema Tributario propuesto por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario a la Asamblea Nacional Constituyente de 1999. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999.

(4) LUQUI, Juan Carlos, *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, p.54.

ciertos contribuyentes del sistema de Ajuste por Inflación Fiscal⁽⁵⁾, en un contexto en el cual la Administración Tributaria Nacional además ha incrementado el número de contribuyentes especiales, sobre una base por demás totalmente fuera de la realidad económica, consecuencia también de los perniciosos efectos de la inflación, la cual, estimada en un 2.529.6% para el año 2018 por el Fondo Monetario Internacional⁽⁶⁾, no existe para fines del Impuesto sobre la Renta y además solo para cierta categoría de contribuyentes, siendo en teoría dicho impuesto, el más justo y representativo de la capacidad contributiva.

Paradójicamente, el mismo legislador que desconoce la existencia de la inflación para la determinación de la renta de algunos contribuyentes, la reconoce al ajustar anualmente la Unidad Tributaria y cuando por su efecto califica como contribuyentes especiales a quienes no deberían serlo, en virtud de la aplicación de una subvalorada unidad tributaria no acorde con la inflación real, desfigurando la intención de la Providencia Administrativa del Seniat sobre Sujetos Pasivos Especiales, en principio dirigida a los “grandes contribuyentes”⁽⁷⁾. El valor de la Unidad Tributaria se ajusta anualmente, sin que sea representativa de la inflación real, de la que tenemos conocimiento por medios indirectos, ya que los índices de inflación no han sido publicados por el Banco Central de Venezuela, como órgano rector de la política monetaria del Estado⁽⁸⁾.

En virtud de todo ello, no pudo haber mejor momento como este para la escogencia del Impuesto sobre la Renta como tema para estas XVI Jornadas, pues sin duda con las recientes reformas por demás vía Decreto-Ley, de dudosa legalidad en materia tributaria como reiteradamente lo ha denunciado la doctrina y en el marco de un inconstitucional Estado de Emergencia Económica, se han acentuado gravemente las situaciones que atentan contra la legalidad y constitucionalidad del impuesto por excelencia, al haber dejado de ser el más justo y equitativo, a fin de gravar al contribuyente sobre la base de su enriquecimiento real y efectivo.

Así lo ha declarado sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en el caso *Carlos Vecchio y Adriana Vigilancia*, en la cual se destaca la importancia del Impuesto sobre la Renta no solo en nuestro sistema, sino en la mayoría de los ordenamientos

-
- (5) La reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta contenida en el Decreto-Ley de Impuesto sobre la Renta de 2014 excluyó del sistema de Ajuste por Inflación Fiscal a los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros y la contenida en el Decreto-Ley de Impuesto sobre la Renta de 2015 excluyó a los sujetos pasivos calificados especiales.
 - (6) Conforme a las metas macroeconómicas del Plan de la Patria para el período 2013-2019, la Tasa de Inflación promedio anual fue estimada en un 20%, muy por debajo de la realidad para al menos hasta el año 2017. Ver Gaceta Oficial N° 6.118 Extraordinario de fecha 4 de diciembre de 2013.
 - (7) Sobre este punto ver Providencia Administrativa N° 0685 por la cual se dicta la Reforma de la Providencia N° 0828 del 21/09/2005 sobre Sujetos Pasivos Especiales, publicada en Gaceta Oficial N° 38.622 de fecha 8 de febrero de 2007.
 - (8) ROMERO MUCI, Humberto: *Uso, Abuso y Perversión de la Unidad Tributaria*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolanas y Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2016, P. 3. Señala el autor que: “Solo en los últimos 3 años, el aumento de la inflación ha sido de 56,2, 68,5 y 180,9% para 2013, 2014 y 2015, respectivamente, mientras que el ajuste de la UT para estos mismos años, fue acomodaticiamente del 18% cada año”; niveles de inflación que se incrementaron exponencialmente en el año 2016 y lo que va de 2017.

tributarios contemporáneos, expresando que la progresividad de este impuesto constituye la “*mas acabada expresión de la capacidad contributiva y, por ello, al menos en teoría, eficiente instrumento de política tributaria y de distribución de la riqueza*”⁽⁹⁾.

II.2. Las reiteradas transgresiones de la *vacatio legis*

Por estar muy vinculado con el tema de las Jornadas, no podemos dejar de mencionar las reiteradas violaciones a la seguridad jurídica a través del desconocimiento de la *vacatio legis* en las diversas reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta, no solo de las más recientes contenidas en los Decretos-Leyes N° 1.435 y N° 2.163 de 2014 y 2015⁽¹⁰⁾, sino de algunas leyes anteriores. En nuestro sistema legal la vigencia de la ley se identifica con la de su publicación, siendo este principio atenuado con la facultad del legislador de establecer otra cosa mediante la figura de la *vacatio legis*, que constituye una de las garantías por excelencia de la certeza y la seguridad jurídica, no solo en materia tributaria. Así lo establecen el artículo 1° del Código Civil y el artículo 2 de la Ley de Publicaciones Oficiales⁽¹¹⁾.

Al respecto, Sánchez-Covisa expresa que “*El uso corriente en el Derecho Comparado es formular una regla general sobre el momento de entrada en vigor de la ley que puede ser el de la publicación o uno posterior, después de transcurrido un lapso prudencial- y autorizar al legislador para fijar, en el texto de cada ley, un momento distinto, el cual en todo caso no podrá ser anterior al de la publicación*”⁽¹²⁾, este tiempo posterior de entrada en vigencia debe ser razonable y prudencialmente establecido, considerando el lapso que requerirán los destinatarios de la ley para su conocimiento y aplicación, siendo que “*la ignorancia de la ley no excusa de su incumplimiento*” una vez que las normas han entrado en vigencia y se han integrado en consecuencia al ordenamiento jurídico.

El establecimiento de una *vacatio legis* razonable, es uno de los elementos que integran la seguridad jurídica como fin del Derecho. La seguridad jurídica implica la existencia de garantías de protección a las personas, sus bienes y sus derechos por una parte y de certeza jurídica por la otra, en palabras del padre Olaso, “*la seguridad jurídica supone un estado de confianza, de ‘saber a que atenerse’ que aquellas garantías generan en los individuos*”⁽¹³⁾,

(9) Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, N° 301, de fecha 27 de febrero de 2007, caso *Carlos Vecchio y Adriana Vigilancia*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Febre-301/270207-01-2862.htm>.

(10) Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta N° 1.435 publicado en Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario de fecha 18 de noviembre de 2014 y N° 2.163 publicado en Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario de fecha 30 de diciembre de 2015.

(11) El artículo 1° del Código Civil establece por su parte que: “*La ley es obligatoria desde su publicación en la Gaceta Oficial o desde la fecha posterior que ella misma indique*”. Por último, la Ley de Publicaciones Oficiales en el artículo 2, establece también que: “*las leyes entrarán en vigor desde la fecha que ellas mismas señalen; y, en su defecto, desde que aparezcan en la Gaceta Oficial de los Estados Unidos de Venezuela, conforme lo estatuye la Constitución Nacional*”.

(12) SÁNCHEZ-COVISA, Joaquín, “*La vigencia temporal de la ley en el ordenamiento jurídico venezolano*”, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Clásicos Jurídicos Venezolanos, Caracas, 2007, p. 54

(13) OLASO, Luis María, “*Introducción al Derecho*” Universidad Católica Andrés Bello, Manuales de Derecho, Tomo I, 2da. Edición, p.430, Caracas, 1977.

principio que reviste particular importancia en el ámbito tributario, dado el carácter técnico de esta materia y la complejidad de sus normas.

En materia tributaria la *vacatio legis* está además expresamente establecida al consagrarse el Principio de Legalidad Tributaria en el artículo 317 de la Constitución⁽¹⁴⁾. Esto significa que toda ley tributaria debe establecer el lapso en el cual comenzará a regir y de no hacerlo, entrará en vigencia después de los sesenta días continuos de su publicación en la Gaceta Oficial, de acuerdo con lo establecido en la Ley de Publicaciones Oficiales y el artículo 3 del Código Orgánico Tributario al desarrollar dicho principio.

Ahora bien, contrariamente a lo dispuesto en las referidas normas constitucionales y legales, observamos con preocupación cómo el respeto a la *vacatio legis* pareciera no tener importancia para el legislador tributario, tanto en leyes previamente dictadas por la Asamblea Nacional, como por el legislador habilitado en los recientes Decretos-Leyes dictados en materia de Impuesto sobre la Renta de 2014 y de 2015.

El principio de seguridad jurídica y certeza obligan al establecimiento de una *vacatio legis* que tenga un lapso lo suficientemente extenso, para permitir el conocimiento de las normas y su incorporación en el orden económico y social, mediante la adaptación necesaria, incluso de orden técnico o tecnológico en muchos casos. Contrariamente a ello y aún cuando reconoce que toda medida que afecte las cargas tributarias debe ser predecible, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, garante de la constitucionalidad, parece obviar el alcance de la *vacatio legis* en el artículo 317 constitucional, cuando en la sentencia del caso José Andrés Romero Angrisano, sostiene que *“lo que no debe confundirse es la necesaria transitoriedad de la aplicación de las leyes tributarias con la supuesta exigencia de una vacatio legis de las mismas...”*⁽¹⁵⁾.

No se trata de una “supuesta” *vacatio legis*, porque ella está claramente establecida en el señalado artículo 317, sino de un mandato directo al legislador que debe ser acatado, pues los aspectos relativos a la transitoriedad de las normas solo rigen para los tributos que se determinen o liquiden por períodos y están vinculados a la aplicación retroactiva de las normas, también expresamente prohibida por el artículo 24 de la Carta Magna y el artículo 8 del Código Orgánico Tributario.

(14) En efecto, establece el artículo 317 constitucional que: *“(...) Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos en esta Constitución”*.

(15) Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 30 de junio de 2004, bajo ponencia del Magistrado Pedro Rafael Rondón Haaz, caso José Andrés Romero Angrisano, en esta decisión la Sala, con relación a lo establecido en el artículo 199 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, declaró que *“aún cuando entró en vigencia de inmediato, sin contar un lapso de vacancia, su aplicación regirá, como expresamente dispuso, a los ejercicios fiscales que se inicien bajo su vigencia y no a aquellos que se encuentren en curso para ese momento, supuesto aquél que es, precisamente, el que garantiza la observancia de los principios de certeza y seguridad jurídica, pues permite a los contribuyentes la planificación de su desenvolvimiento fiscal y, además, se ajusta a la finalidad del artículo 317 en relación con la aplicación de las normas tributarias que modifiquen o impongan nuevas cargas”*, consultada en <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/1252-300604-02-0405..HTM>.

Este criterio jurisprudencial parte de una interpretación práctica y no principista de lo que significa la *vacatio legis* en su combinación con la transitoriedad temporal de las normas en materia tributaria, pero ciertamente es contrario a la intención del constituyente y a los Principios de Legalidad, Certeza y Seguridad Jurídica que deben imperar en la aplicación de las normas y especialmente de las normas tributarias.

II.3. La parafiscalidad malentendida

Otra problemática que es importante resaltar, es la derivada del elevado número de contribuciones parafiscales que se han venido estableciendo, las cuales tal y como están concebidas, han incrementado la presión tributaria ejercida sobre los contribuyentes en términos que, en su consideración de conjunto con los demás tributos, podría conducir a claras violaciones del principio de capacidad contributiva, habida cuenta de que el patrimonio afectado es el mismo y aquella, como límite a la imposición, no puede verse en forma aislada, con relación a un tributo en particular, sino que también debe ser considerada desde la perspectiva de la tributación en general y cómo ésta afecta al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Como afirma Luqui, “(...) la carga tributaria, en principio, sólo puede tomar, para ser lícita, una porción, la menor posible, de la riqueza. La medida de esa porción la dará, aparte de las siempre variantes circunstancias de tiempo, lugar y país, la propia naturaleza de la riqueza y la función que el Estado le atribuya al tributo de que se trata”⁽¹⁶⁾.

De allí la importancia, como acertadamente señala Pistone, de que para la existencia de una justa tributación, deba considerarse que “el principio de capacidad contributiva no tiene solo una dimensión sustancial, sino también una relevancia procedimental, ya que la carga tributaria no se debe considerar sólo en términos nominales o teóricos, sino también respecto a los tributos que el Estado efectivamente recauda e ingresa”⁽¹⁷⁾.

Ello es fundamental, por cuanto la carga tributaria total, generada por la diversidad de tributos aplicables, siempre recaerá sobre un mismo patrimonio. En palabras de Moschetti “Será... ilegítima la exacción tributaria por violación del principio de capacidad contributiva... si la carga global llega al punto de poner en peligro la pervivencia de la economía privada (y, por ende, la misma capacidad contributiva) o impide la elección o el ejercicio de una actividad económica o profesional”⁽¹⁸⁾ situación ésta a la que a diario se encuentran expuestos los operadores económicos en Venezuela, al realizar actividades en un ambiente adverso, con altísima inflación, control de cambios, precios controlados e inseguridad jurídica.

(16) LUQUI, Juan Carlos, *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1993. p.54. Continúa el autor señalando que: “de cualquier modo que se lo mire, con el ortodoxo criterio de los clásicos o con el dinámico pensamiento de la funcionalidad de la hacienda pública, desde el punto de vista constitucional, la porción que la proporcionalidad puede tomar de la riqueza (capacidad contributiva), jamás podrá llegar a despojar de la propiedad al contribuyente, despojo que se produciría si esa porción no guardara esa razonable prudencia a que nos hemos referido...”.

(17) PISTONE, Pasquale, *Relatoría Memorias XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Nuevas Formas de Imposición a la Renta, Editorial Torino, Caracas, 2008. p. 113.

(18) MOSCHETTI, Francesco, “El principio de la capacidad contributiva” en AMATUCCI, Andrea (Dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Primero, El Derecho Tributario y sus Fuentes, Editorial Temis S.A, Bogotá, Colombia, 2001, p.268.

La jurisprudencia venezolana también ha reconocido la importancia del principio de capacidad contributiva y concretamente la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, ha declarado *“que dicho principio debe entenderse como la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real de cada contribuyente individualmente considerado en un período fiscal y que actúa como límite material al poder de imposición del Estado, garantizando la justicia y razonabilidad del tributo”*. Reconociendo así mismo que la capacidad contributiva *“constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria”*⁽¹⁹⁾.

Nuestra legislación vigente establece numerosas contribuciones parafiscales de diversa índole y objetivos, que por su desordenada implementación y obviamente sin consideración alguna de los mencionados criterios de armonización, son contrarias a principios básicos de las finanzas públicas tales como la unidad del tesoro, creando fondos recaudadores independientes, que en su conjunto atentan contra la capacidad contributiva, al estar concebidas como si no formasen parte de todo un entramado de tributos que ejercen su presión fiscal sobre un mismo patrimonio y deben integrarse armónicamente dentro del régimen tributario venezolano a cuyas regulaciones en consecuencia están sometidas, de acuerdo con los artículos 1° y 12 del Código Orgánico Tributario.

La doctrina nacional ha sido muy crítica con el establecimiento desmedido de estas contribuciones. Para Ruan Santos, *“El abuso de la figura de las exacciones parafiscales conduce al menoscabo de la legalidad tributaria y presupuestaria; atenta contra los principios de generalidad e igualdad de los tributos, incrementa el deterioro de la unidad de caja del sector público; aumenta el desbalance entre los fines públicos; disminuye el control financiero; genera incongruencias entre los tributos y atenta contra la unidad del sistema financiero del Estado”*⁽²⁰⁾. Es lo que muy acertadamente Romero-Muci resume como el *“fenómeno anarquizante de la parafiscalidad”*⁽²¹⁾.

Igualmente, por esa misma concepción autónoma y anárquica, en la que está ausente toda noción de armonización fiscal, no se han realizado los análisis técnicos que permitan determinar la incidencia que estos tributos tienen en la determinación del Impuesto sobre la Renta, en virtud de la deducibilidad de los tributos pagados, lo cual desde la perspectiva fiscal afecta los ingresos del Tesoro Nacional, reiteramos, ante la carencia de una visión armonizada de la tributación en el país.

(19) Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional de fecha 21 de noviembre de 2000, caso *Heberto Contreras Cuenca*, consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Noviembre/1397-211100-00-1557%20.htm>

(20) RUAN SANTOS, Gabriel, *El Impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales*, Trabajo Monográfico 1, Ediciones Liber, Caracas, 2008, p. 103.

(21) ROMERO-MUCI, Humberto, *“Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario: El caso de las contribuciones previstas en las Leyes Orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Sicotrópicas”*, Memorias VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Fondo Editorial AVDT, Caracas, 2006, p. 262.

Por otra parte, hemos visto cómo se han desnaturalizado algunas exacciones parafiscales. El más emblemático sin duda lo constituye el de los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda, a los cuales en la reforma de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social de 2012 se les desconoce su carácter tributario y no porque así lo establezca la ley dejan de tenerlo, por ser ésta su verdadera naturaleza jurídica. No solo es que la ley fue reformada, sino que además ello tuvo su apoyo en sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, que le niega dicho carácter tributario, pretendiendo de esta manera librar la contribución de la camisa de fuerza que representan los principios constitucionales aplicables a los tributos⁽²²⁾.

Creemos sin embargo, que obvia la sentencia el hecho de que los tributos en el Estado Social no solo tienen finalidades fiscales o meramente recaudatorias, como en el caso de los señalados aportes puede ser la obtención de una vivienda digna por el ciudadano, sin que para la determinación de la naturaleza jurídica de la obligación, sean relevantes las formas o modalidades de hacerla, pues en definitiva en este caso se trata de exacciones obligatorias impuestas coactivamente por el Estado, pero por razones de solidaridad social, de acuerdo con lo establecido en los artículos 86 y 135 del texto constitucional⁽²³⁾.

En el derecho comparado contemporáneo son muy comunes estas exacciones, siendo calificadas como tributarias o no, dependiendo de la estructura tributaria adoptada por el

(22) La sentencia en cuestión dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 28 de noviembre de 2011, declara que *“los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda, como parte del régimen prestacional de vivienda hábitat y del sistema de seguridad social, no se adecúan al concepto de parafiscalidad y por tanto no se rigen bajo el sistema tributario”*, consultada en <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/1771-281111-2011-11-1279.HTML>.

(23) El artículo 86 de la Constitución establece que: *“Toda persona tiene derecho a la seguridad social como servicio público de carácter no lucrativo, que garantice la salud y asegure protección en contingencias de maternidad, paternidad, enfermedad, invalidez, enfermedades catastróficas, discapacidad, necesidades especiales, riesgos laborales, pérdida de empleo, desempleo, vejez, viudedad, orfandad, vivienda, cargas derivadas de la vida familiar y cualquier otra circunstancia de previsión social. El Estado tiene la obligación de asegurar la efectividad de este derecho, creando un sistema de seguridad social universal, integral, de financiamiento solidario, unitario, eficiente y participativo, de contribuciones directas o indirectas. La ausencia de capacidad contributiva no será motivo para excluir a las personas de su protección. Los recursos financieros de la seguridad social no podrán ser destinados a otros fines. Las cotizaciones obligatorias que realicen los trabajadores y las trabajadoras para cubrir los servicios médicos y asistenciales y demás beneficios de la seguridad social podrán ser administrados sólo con fines sociales bajo la rectoría del Estado. Los remanentes netos del capital destinado a la salud, la educación y la seguridad social se acumularán a los fines de su distribución y contribución en esos servicios. El sistema de seguridad social será regulado por una ley orgánica especial.”* Por su parte el artículo 133 del mismo texto constitucional establece que: *“Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.”* Por su parte el artículo 135 establece lo siguiente: *“Las obligaciones que correspondan al Estado, conforme a esta Constitución y a la ley, en cumplimiento de los fines del bienestar social general, no excluyen las que, en virtud de la solidaridad y responsabilidad social y asistencia humanitaria, correspondan a los o a las particulares según su capacidad. La ley proveerá lo conducente para imponer el cumplimiento de estas obligaciones en los casos en que fuere necesario. Quienes aspiren al ejercicio de cualquier profesión, tienen el deber de prestar servicio a la comunidad durante el tiempo, lugar y condiciones que determine la ley.”*

Estado⁽²⁴⁾. En el modelo del Estado Social, el tributo no tiene un fin meramente recaudatorio. Bajo esta concepción, siguiendo a García Novoa, el tributo *“no se concibe simplemente como un instrumento de obtención de ingresos sino como parte de un sistema integrado por la dualidad ingreso-gasto, para el logro de ciertos efectos redistributivos. El fundamento último del tributo no es la justicia, sino la solidaridad. La solidaridad legítima y selecciona una modalidad de justicia (la justicia distributiva), de manera que la capacidad económica solo se entiende como una expresión de ésta”*⁽²⁵⁾, todo ello en un contexto en donde el Estado de Derecho que conocíamos fue evolucionando en el siglo XX hacia el Estado Social que hoy conocemos y en el cual el Estado, quizás también en exceso, asume funciones e interviene activamente en el ámbito económico y social por razones de solidaridad.

Siendo ello así, estas contribuciones parafiscales constituyen en algunos casos auténticos tributos establecidos con fines de solidaridad social. Su finalidad no se contrapone en absoluto con la calificación tributaria de la exacción, como parece entender la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Así lo expresó la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, en su pronunciamiento con motivo de la publicación de la referida sentencia, con relación a la cual enfáticamente se dejó sentado que *“la obligación de pago de los aportes es de naturaleza tributaria, porque los aportes son importes de dinero, impuestos por una ley, con carácter obligatorio y coercible, exigidos por un ente público y con la finalidad de atender intereses colectivos; pero además, son contribuciones parafiscales pues su importe no va al Tesoro Nacional, sino a un patrimonio separado administrado por un ente público...”*⁽²⁶⁾.

En el Estado Social, particularmente los impuestos constituyen una herramienta fundamental para el financiamiento de las necesidades colectivas; sin embargo, ello no excluye el uso de tributos vinculados como las tasas y las contribuciones especiales para estos mismos fines.

II.4. La descodificación derivada de la parafiscalidad

Otro aspecto que es necesario resaltar en el fenómeno parafiscal venezolano, es el señalado establecimiento de normas dispersas, sin coordinación y ajenas al principio de seguridad jurídica, al establecer procedimientos y regímenes sancionatorios propios para los ilícitos tributarios, distintos a los previstos en el Código Orgánico Tributario. Ello, sin duda, representa una involución.

(24) HOYOS JIMÉNEZ, Catalina *“Tributos Vinculados y Parafiscalidad”* en *“El Tributo y su Aplicación: Perspectivas para el Siglo XXI”*, Tomo I, Coord. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, Marcial Pons, Madrid – Barcelona – Buenos Aires, 2008, P. 816. Señala Hoyos Jiménez que *“la doctrina utiliza la acepción parafiscal, en muchos sentidos. Algunos autores le niegan totalmente su naturaleza tributaria; y otros aceptando tal connotación, consideran que su concepto obedece al de tasas, contribuciones especiales e incluso impuestos. Finalmente, hay quienes señalan a la parafiscalidad como una categoría tributaria autónoma.”*

(25) GARCÍA NOVOA, César, *El concepto de tributo*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona Buenos Aires, Sao Paulo, 2012, p. 95.

(26) Declaración de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales frente a la Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 28 de noviembre de 2011, que niega el carácter de contribuciones parafiscales a los aportes debidos al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda y los considera imprescriptibles, de fecha 6 de diciembre de 2011, consultada en www.ancienpol.org.ve.

Ya desde el año 1968, se hicieron esfuerzos para la elaboración de un Modelo de Código que se concretó en el Proyecto de Código Tributario para América Latina, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID, antecedente del Proyecto de Código Tributario para Venezuela⁽²⁷⁾. En el año 1982 se promulga en Venezuela el primer Código Orgánico Tributario, el cual logró sistematizar en un solo texto las normas fundamentales de derecho tributario material, formal, procesal (al unificar los procedimientos aplicables, antes sujetos al arbitrio del funcionario) y uno de los avances más importantes, la unificación del régimen sancionatorio. En otras palabras, hemos vuelto al pasado de la anarquía de normas dispersas, que fue precisamente lo que se pretendió erradicar y logró hace tres décadas con la codificación. En este orden de ideas Casás, ha señalado que *“Admitida la autonomía del derecho tributario, su codificación, al menos limitada...se convierte en un vehículo imprescindible para la afirmación de la certeza, la seguridad y el perfeccionamiento dogmático de esta rama jurídica”*⁽²⁸⁾.

El artículo 1° del Código Orgánico Tributario establece su aplicación a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos, y para dejar más claro su ámbito de aplicación, el artículo 12 establece que están sometidos a dicho Código *“(...) las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales”*.

La diversificación de procedimientos y regímenes sancionatorios en las leyes especiales que establecen contribuciones parafiscales, además de su ilegalidad, genera inseguridad jurídica y atenta contra la certeza de las obligaciones tributarias. En materia sancionatoria y en virtud de la codificación, deben prevalecer las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario, en virtud de lo dispuesto por su artículo 79, de acuerdo con el cual las disposiciones generales allí previstas *“se aplicarán a todos los ilícitos tributarios, con excepción de los previstos en la normativa aduanera”*.

II.5. El compromiso de responsabilidad social, ¿obligación pecuniaria contractual o tributo encubierto?

En tiempos más recientes, y derivado de su legalización en el Decreto-Ley de Contrataciones Públicas, encontramos el “Compromiso de Responsabilidad Social” que tuvo uno de sus antecedentes en los contratos suscritos por Petróleos de Venezuela S.A, con sus empresas contratistas, compromiso de carácter presumiblemente *“voluntario”*. En efecto, dicha Ley establece que este compromiso está constituido por *“todos aquellos acuerdos que los oferentes establecen en su oferta”*, para la atención de por lo menos alguna de demandas sociales que

(27) Modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID, Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de Estados Americanos, Washington, D.C, 1968. En la Exposición de Motivos la Comisión expresó que dicho Proyecto *“ha pretendido sistematizar los principios fundamentales de derecho tributario material, formal, procesal y penal, dentro de las directivas impuestas por los derechos constitucionales latinoamericanos y recogiendo los adelantos de la doctrina jurídica tributaria contemporánea, preferentemente a través de las manifestaciones más destacadas en América Latina”*.

(28) CASÁS, José Oswaldo, *El Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967- Hito y punto de referencia para la consolidación dogmática del Derecho Tributario en estas latitudes*, en *30 años Codificación del Derecho Tributario en Venezuela*, Tomo IV, Conferencias Magistrales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012, p.72

allí se especifican⁽²⁹⁾. Ello implica para el oferente la asunción contractualmente de una serie de obligaciones a ser cumplidas en dinero o en especie o de obligaciones de hacer, según el caso, fundamentadas en razones de responsabilidad y solidaridad social de acuerdo a lo establecido en el artículo 135 y no en el deber de contribuir establecido en el artículo 133, ambos, del texto constitucional.

La jurisprudencia nacional ha calificado este Compromiso de Responsabilidad Social como “una obligación de naturaleza pecuniaria establecida en una ley no tributaria”⁽³⁰⁾. Por su parte, a diferencia de la jurisprudencia que asume una posición claramente dirigida hacia su naturaleza no tributaria, la doctrina nacional no es conteste en cuanto a la naturaleza jurídica de estos aportes contractuales, algunos como Ruan Santos y Carmona Borjas, consideran que definitivamente se trata de un tributo. En efecto, según Ruan Santos, para calificar una carga impuesta por el poder de imperio del Estado en cualquiera de sus manifestaciones como tributaria, bastaría “que el producto respectivo se destine al cumplimiento de fines públicos”; en el mismo sentido, Carmona Borjas, para quien “al existir el mandato en la Ley de Contrataciones Públicas, tales actuaciones dejaron de ser ‘voluntarias’ respecto del contratista, así como optativas en su implementación para el contratante, tornándose en una obligación para ambos”⁽³¹⁾.

Andrade y Belisario, coinciden en que no son tributos y asumen la naturaleza contractual del compromiso. Andrade por su parte, concluye que “el compromiso de responsabilidad social, si bien tiene elementos comunes a los tributos... realmente debe ser considerado como una prestación de carácter público *stricto sensu* o no tributaria”⁽³²⁾.

Ciertamente se trata de un tema sobre el cual no existe uniformidad de criterios. Sin duda, como afirma Andrade, el compromiso de responsabilidad social forma parte del género de las prestaciones patrimoniales de carácter público, el punto a debatir es dentro de cuál de dichas prestaciones se ubican, las patrimoniales *stricto sensu* o las tributarias. Ahora bien, estas modalidades “contractuales” tal y como están previstas en el Decreto-Ley de Contrataciones Públicas, creemos que podrían calificarse como exacciones tributarias en virtud de su carácter

(29) Según el numeral 19 del artículo 6 del Decreto N° 5.929 con Rango, Valor y Fuera de la Ley Orgánica de Contrataciones Públicas, esas demandas sociales a las que se compromete en oferente estarían constituidas por: “1. La ejecución de proyectos de desarrollo socio comunitario. 2. la creación de nuevos empleos permanentes. 3. Formación socio productiva de integrantes de la comunidad. 4. Ventas de bienes a precios solidarios o al costo. 5. Aportes en dinero o especies a programas sociales determinados por el Estado o a instituciones sin fines de lucro y 6. Cualquier otro que satisfaga las necesidades prioritarias del entorno social del órgano contratante.”

(30) Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia N° 01218 de fecha 12 de agosto de 2014, caso Oriental de Seguros C.A., consultada en <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/168196-01218-12814-2014-2014-0382.HTML>.

(31) CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal, *La tributación en Venezuela en el contexto de la responsabilidad social del sector empresarial*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Cuadernos 2, p.45.

(32) ANDRADE RODRIGUEZ, Betty, *Naturaleza Jurídica del compromiso de responsabilidad social previsto en la Ley de Contrataciones Públicas*, en Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Num. 74, Bogotá D.C, mayo 2016, p. 293

coercitivo, el cual se manifestaría en la imposibilidad real de asumir o no el compromiso para el contratista.

En efecto, aún cuando ellas se sustenten en un contrato, nos preguntamos si realmente en estos supuestos impera su imposición al contratista en virtud de lo dispuesto hoy día por la ley, o el principio de autonomía de la voluntad de las partes contratantes ¿Será que podríamos estar frente a una nueva modalidad de los denominados por Melich Orsini “contratos dirigidos”, donde, “*como el caso de los servicios de teléfono, gas o energía eléctrica en condiciones de monopolio; no existe una auténtica igualdad entre las partes contratantes, tales como autorizaciones u obligaciones jurídicas*”⁽³³⁾ que deben ser asumidas por una de las partes?. Esto nos lleva al menos a cuestionar si en estos casos existe realmente libertad contractual, lo que permitiría a la cláusula de responsabilidad social escapar del ámbito tributario o si en el fondo de lo que se trata, es de una sofisticada forma de tributación pues, en definitiva, sin cláusula de responsabilidad social, el oferente no tiene posibilidad alguna de que le sea asignado el contrato, bien por licitación o por adjudicación directa, conforme a la ley.

2II.6. La inconstitucional actualización y las desproporcionadas sanciones en el Código Orgánico Tributario de 2014

II.6.1) Desde su establecimiento en el Código Orgánico Tributario ha sido objeto de crítica la actualización de las multas al valor de la unidad tributaria a la fecha del pago, por constituir este mecanismo (que la jurisprudencia considera de corrección monetaria), una inconstitucional e indebida manera de “compensar” al ente receptor del tributo por el efecto nocivo de la inflación en el cumplimiento de la obligación tributaria, por ser no sólo violatorio del principio de legalidad en materia penal, sino también del principio de irretroactividad de la ley penal, por cuanto el eventual infractor desconoce las consecuencias jurídico penales de su conducta.

De igual forma, no es posible hacer recaer sobre el infractor, las consecuencias económicas derivadas de la pérdida de valor de la moneda, en virtud de la demora en la que puede incurrir la Administración Tributaria para tramitar los procedimientos administrativos o para sancionar la comisión de un ilícito. El fin de la sanción no es recaudatorio, sino vinculado con la necesidad de establecer y conservar el orden social.

Por otra parte, tampoco su fin es indemnizatorio frente a la erosión de la moneda causada por el fenómeno inflacionario, ya que éste no es consecuencia de una actuación del presunto infractor sino como ha sido reconocido mundialmente, se trata de una distorsión económica consecuencia de la acción (o inacción) exclusiva del Estado, y este fin indemnizatorio que pretende atribuirsele a la multa indexada, es función propia de los intereses moratorios.

II.6.2) Igualmente, el Código Orgánico Tributario de 2014, estableció nuevos tipos penales e incrementó sustancialmente las sanciones existentes, en algunos casos en forma desproporcionada. En efecto, las multas fueron incrementadas hasta llevarlas a límites que atentan contra la proporcionalidad de la pena: multa entre el 100% y el 300% del tributo omitido en el caso de reparos; multa hasta del 500% del tributo no retenido o percibido por los agentes de

(33) MELICH ORSINI, José, *Doctrina General del Contrato*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Centro de Investigaciones Jurídicas, 5ta. Edición, 2da. Impresión, p. 21.

retención o percepción; multa del 5% de los tributos retenidos o percibidos por cada día de retraso, en caso de enterar fuera del plazo, entre otras.

Destaca que el incumplimiento de los deberes formales establecidos, conlleva en todos los casos la clausura de la oficina, local o establecimiento, siendo este cierre por un término de 5 o 10 días continuos, según la infracción cometida, con las graves implicaciones que tiene para el ejercicio de la actividad económica y hasta para las arcas fiscales, un cierre de tales características. Por otra parte, se establece una odiosa distinción entre contribuyentes, al incrementar las multas por el incumplimiento de deberes formales en un 200%, cuando se trate de un sujeto pasivo especial.

Igualmente, la inadmisibles imprescriptibilidad de la acción para imponer algunas sanciones o aplicar las sanciones firmes, la cual ya se encontraba establecida en el Código de 2001, obviando que la prescripción es una institución fundamental para la seguridad jurídica, incluso en el ámbito del Derecho Penal, siendo el caso que todos los ilícitos en general prescriben, con la sola excepción de los crímenes de genocidio, lesa humanidad, guerra y agresión tipificados en el Estatuto de Roma y artículo 29 de la Constitución Nacional⁽³⁴⁾.

II.7.- La indefensión del contribuyente frente a la Administración Tributaria

El nuevo Código Orgánico Tributario de 2014 también constituye una involución en lo que se refiere a los procedimientos, derechos y garantías de los contribuyentes. Actualmente, el Código vigente contiene una serie de presupuestos ilegales e inconstitucionales, algunos de los cuales merecen ser destacados:

II.7.1) La reedición del *solve et repete*

Ya desde la reforma del Código de 2001, volvimos a una particular reedición del inconstitucional *solve et repete*, que se ve agravada por las escasas suspensiones de efectos de los actos administrativos impugnados acordadas por los Tribunales competentes, sobre la base de la aplicación del criterio jurisprudencial de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, fundamentado en la denominada “*interpretación correctiva*” de la norma, que realmente constituye una “*interpretación contra legem*”. En efecto, el artículo 270 del Código vigente, mantiene la norma en los mismos términos que el anterior, por lo que cabe preguntarse si esa fue la voluntad del legislador habilitado de 2014 o fue un error al reproducir una norma que simplemente, tal y como está redactada no es aplicada.

Disentimos de esta interpretación correctiva, en primer lugar, por cuanto la facultad de interpretación de las normas obedece a la oscuridad e indefinición de éstas, por lo que no puede

(34) Estatuto de Roma de la Corte Penal Internacional, Roma, 17 de julio de 1998, ver Gaceta Oficial N° 5.507 Extr. de fecha 13 de diciembre de 2000. Ello tiene su fundamento constitucional además en el artículo 29 de la Constitución, de acuerdo con el cual: “*El Estado estará obligado a investigar y sancionar legalmente los delitos contra los derechos humanos cometidos por sus autoridades.*”

Las acciones para sancionar los delitos de lesa humanidad, violaciones graves a los derechos humanos y los crímenes de guerra son imprescriptibles. Las violaciones de derechos humanos y los delitos de lesa humanidad serán investigados y juzgados por los tribunales ordinarios. Dichos delitos quedan excluidos de los beneficios que puedan conllevar su impunidad, incluidos el indulto y la amnistía.”

ser aplicada para interpretar normas que en forma clara y precisa, establecen un presupuesto de hecho que no arroja dudas, esto es, que la suspensión de efectos procede: *“En el caso que su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado o si la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho”*, todo ello, por demás acorde a lo señalado en su Exposición de Motivos⁽³⁵⁾.

Ciertamente no existe un *solve et repete* strictu sensu como requisito de admisibilidad del recurso, sin embargo, dadas las características de nuestro proceso contencioso tributario y su larga duración, las consecuencias de la no suspensión de los efectos del acto impugnado o la falta de otorgamiento de protección cautelar a los contribuyentes, en términos económicos produce el mismo resultado, afectando el acceso a la justicia. De allí que compartamos la opinión de Asorey cuando afirma que *“el sistema de recursos administrativos y todo el contencioso tributario administrativo, más allá de la teorización de la doctrina administrativa sobre el tema, no se presenta como un medio adecuado de los particulares contra el accionar lesivo de la Administración”*⁽³⁶⁾.

En efecto, la protección cautelar de los contribuyentes es casi inexistente en Venezuela, así lo han denunciado estudiosos del tema y de ello no escapa la materia tributaria, para lo que basta revisar las estadísticas de las decisiones de los tribunales competentes en este sentido; como denuncia Canova en su interesante trabajo sobre los criterios del Tribunal Supremo de Justicia entre los años 2004 y 2013⁽³⁷⁾.

II.7.2) El cobro ejecutivo y la ejecución de sentencia

La eliminación del Juicio Ejecutivo en sede judicial con todas las garantías del proceso, entre otras, de la imparcialidad del juez, es sustituido por un procedimiento administrativo de Cobro Ejecutivo, en el cual la misma Administración Tributaria autora del acto administrativo impugnado es su ejecutora. La Administración Tributaria practica el embargo, que procede

(35) La Exposición de Motivos del Código Orgánico Tributario de 2001, establece que: *“El principio de ejecutividad de los actos tributarios, se ve atenuado por la posibilidad de solicitar la suspensión de los efectos en vía administrativa o judicial, en los casos que la ejecución del acto pudiera causar perjuicios al interesado o si la impugnación se fundamentara en la nulidad absoluta del mismo o en la apariencia de buen derecho.”* Finalmente y conforme al contenido del Informe que presentó la Comisión Permanente de Finanzas a la Asamblea Nacional, presidida por el Diputado Rodrigo Cabezas, con relación al Proyecto de Código Orgánico Tributario a los efectos de su segunda discusión, mantuvo la propuesta de que la suspensión de efectos fuese solo en vía judicial: *“en los casos que la ejecución del acto pudiera causar perjuicios al interesado o si la impugnación se fundamentara en la apariencia de buen derecho”*, tal y como quedó finalmente redactado el Código de 2001, y lo reitera el de 2014.

(36) ASOREY O., Rubén (Dir). *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Católica Argentina y Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, P. 36 y 37. Agrega el autor, que ello, *“unido a las prerrogativas procesales de la Administración que recuerdan Ferreiro, Peirano y Whitelaw, y la presunción de legalidad y consiguiente ejecutoriedad del acto administrativo, demuestran la necesidad de la tutela jurisdiccional anticipada”*.

(37) CANOVA, Antonio, HERRERA, Luis, RODRÍGUEZ, Rosa y GRATEROL, Giuseppe, *El TSJ al servicio de la revolución. La toma, los números y los criterios del TSJ venezolano (2004-2013)”*, Editorial Galipán, Caracas, 2014.

contra todos los bienes del deudor, salvo aquellos inejecutables; se constituirá en depositaria de los bienes, aún cuando puede designar al mismo deudor; si se trata de bienes corruptibles o perecederos puede ordenar su venta, previa estimación por ella misma de su valor; ordena el remate de los bienes embargados y procede a su venta en pública subasta.

En el mismo orden de ideas, la potestad constitucional de los jueces de ejecutar sus propias decisiones es arrebatada, siendo ahora la Administración Tributaria la que ejecuta las decisiones judiciales definitivamente firmes, con el agravante de que esto es convalidado por sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia según la cual, lo que se ha producido es una “pérdida de jurisdicción” de los jueces, criterio inadmisibles en un Estado de Derecho y de Justicia, donde las facultades constitucionales de los jueces como es la de ejecutar o hacer ejecutar sus sentencias no puede quedar supeditada a una de las partes del proceso, en este caso, la Administración Tributaria⁽³⁸⁾.

II.7.3) Las medidas cautelares

Lo mismo ocurre con las Medidas Cautelares, otrora a solicitud de la Administración Tributaria en el Tribunal Contencioso Tributario competente, con todas las garantías judiciales, las cuales bajo el Código vigente son dictadas *in audita parte* por la misma Administración Tributaria que dicta el acto administrativo. En otras palabras, nuevamente la Administración, erigida ahora en juez y parte, tiene la facultad de decretar medidas, entre otras, de embargo, retención de bienes, prohibición de enajenar y gravar, suspensión de devoluciones tributarias o pagos de otra naturaleza y suspensión del disfrute de incentivos fiscales. Todas estas medidas, también propias del poder judicial, se asignan a la Administración Tributaria, sin que un órgano imparcial evalúe la procedencia de las mismas y en caso de oposición, ella es igualmente decidida por la Administración Tributaria.

III. El camino a seguir en la búsqueda de un cambio.

A todo esto se suma el anuncio de inconstitucionales “Leyes Constituyentes” en materia tributaria. El diagnóstico anterior evidencia la necesidad de una reforma integral, de carácter sistemático, no sólo del Impuesto sobre la Renta, sino de todo el régimen tributario vigente, tomando como punto de partida la potestad armonizadora del Poder Nacional, a fin de evolucionar hacia un sistema tributario moderno, con una visión holística de los objetivos económicos y sociales, así como de los instrumentos tributarios idóneos en cada caso, siempre dentro del marco constitucional.

El Estado necesita recursos y uno de los mecanismos para obtenerlos son los tributos, sin embargo, también es necesario reestablecer la concepción de la relación jurídica tributaria como una relación signada por la sujeción a la ley, pero a una ley justa, equilibrada, racional, con todas las garantías necesarias para que el contribuyente puede enfrentar al poder del

(38) El artículo 253 de la Constitución establece lo siguiente: “La potestad de administrar justicia emana de los ciudadanos o ciudadanas y se imparte en nombre de la República por autoridad de la ley.

Corresponde a los órganos del Poder Judicial conocer de las causas y asuntos de su competencia mediante los procedimientos que determinen las leyes, y ejecutar o hacer ejecutar sus sentencias. ...”.

Estado, con el objetivo trazado de pasar de un anárquico régimen tributario a un sistema tributario moderno, uno verdadero que integre ordenadamente todos los tributos que pesan sobre el contribuyente, incluyendo aquellos creados por otros entes político territoriales como Estados y Municipios.

Para ello es necesario el real ejercicio por parte del Poder Nacional de su potestad armonizadora, incluyendo una imprescindible reforma del Código Orgánico Tributario, instrumento legal clave en este proceso de armonización y coordinación de potestades tributarias, establecimiento de parámetros y límites, ya que las recientes reformas evidencian excesos en el ejercicio del poder de imposición, convirtiéndose en fuente de injusticia, por lo que es necesario volver a establecer un equilibrio en las relaciones Estado-Contribuyente, que permitan al primero la satisfacción de las necesidades colectivas basado en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos, sin menoscabar o destruir la fuente de la riqueza gravable y a los segundos, el cumplimiento de su deber de contribuir, en condiciones legales y justas.

Para finalizar, como hemos señalado, en el Estado Social de Derecho y de Justicia, la tributación se torna en una herramienta fundamental para el logro de la justicia y el estado de bienestar que merecemos los venezolanos, por lo que hacia esa dirección debemos dirigir los esfuerzos de una reforma tributaria integral en sus aspectos sustanciales y formales, recordando en estos aciagos momentos para la institucionalidad de la República el octavo mandamiento del abogado según Couture: *Ten fe*, “*Ten fe en el derecho, como el mejor instrumento para la convivencia humana; en la justicia, como destino normal del derecho; en la paz, como sustitutivo bondadoso de la justicia; y sobre todo, ten fe en la libertad, sin la cual no hay derecho, ni justicia ni paz*”.

Caracas, 1° de Diciembre de 2017.

Bibliografía

- AMATUCCI, Andrea (Dir.), *Tratado de Derecho Tributario, Tomo Primero, El Derecho Tributario y sus Fuentes*, Editorial Temis S.A, Bogotá, Colombia, 2001.
- ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE DERECHO TRIBUTARIO, 30 Años Codificación del Derecho Tributario en Venezuela, Tomo IV, Conferencias Magistrales, Editorial Torino C.A., Caracas, 2012.
- ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE DERECHO TRIBUTARIO, La Reforma del Código Orgánico Tributario de 2014, Coord. Manuel Iturbe, Legis, Caracas, 2015.
- ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE DERECHO TRIBUTARIO, Exposición de Motivos y Articulado del Anteproyecto de Título Constitucional del Sistema Tributario propuesto por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario a la Asamblea Nacional Constituyente, Caracas, 1999.
- ASOREY O., Rubén, Protección Constitucional de los Contribuyentes, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Católica Argentina y Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000.
- BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel, *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.
- BILLARDI, Cristian y VERGARA, Rafael, *Solve et repete. Crítica a su vigencia jurídica*. Plural Editores, La Paz, 2016.
- BLANCO URIBE-QUINTERO, Alberto, *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario Vivo*, Colección Estudios Jurídicos N° 115, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2017.
- CARBONELL, Miguel y VÁZQUEZ, Rodolfo, *El Estado de Derecho: Dilemas para América Latina*, Palestra Editores, Lima, 2009.
- CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal, *La Tributación en Venezuela en el contexto de la Responsabilidad Social del Sector Empresarial*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Cuadernos 2, Caracas, 2011.
- CASAS, José Osvaldo, *Carta de Derechos del Contribuyente Latinoamericano, para el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2014.
- CANOVA, Antonio, HERRERA, Luis, RODRIGUEZ, Rosa y GRATEROL, Giuseppe, *El TSJ al servicio de la revolución. La toma, los números y los criterios del TSJ venezolano (2004-2013)*, Editorial Galipán S.A, Caracas, 2014.
- COUTURE, Eduardo J. Los Mandamientos del Abogado, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1979.
- DAMARCO, Jorge Héctor, "Armonización Tributaria", en *Tratado de Tributación*, Tomo II, Política y Economía Tributaria, Volumen 2, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo De Palma, Buenos Aires, Argentina, 2004.

-
- DIAZ, Vicente O. (Dir.), *Tratado de Tributación*, Volumen I, Derecho Tributario, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo De Palma, Buenos Aires, 2004.
- FRADIQUE-MÉNDEZ, Carlos, *Adagios y Términos Jurídicos Latinos*, Editorial Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. LTDA, Santa Fé de Bogotá, 2000.
- FRAGA PITTALUGA, Luis, *Principios Constitucionales de la Tributación. Jurisprudencia*, Fraga Sánchez & Asociados, Editorial Torino, Caracas, Venezuela, 2006.
- GARCÍA NOVOA, César, *El concepto de tributo*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, Sao Paulo, 2012.
- HOYOS JIMÉNEZ, Catalina, “*Tributos Vinculados y Parafiscalidad*” en “*El Tributo y su Aplicación: Perspectivas para el Siglo XXI*”, Coord. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Tomo I, Marcial Pons, Madrid – Barcelona – Buenos Aires, 2008.
- LUQUI, Juan Carlos, *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993.
- MELICH ORSINI, José, *Doctrina General del Contrato*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Centro de Investigaciones Jurídicas, 5ta. Edición, 2da. Impresión, Serie Estudios, Caracas, 2014.
- Memorias XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2006.
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (Dir.) *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, Lecciones de Cátedra, 2ª. Edición, Editorial Lex Nova S.A, 2001.
- MOSCHETTI, Francesco, “*El principio de la capacidad contributiva*” en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Primero, El Derecho Tributario y sus Fuentes, Editorial Temis S.A, Bogotá, Colombia, 2001.
- OLASO, Luis María, “*Introducción al Derecho*” Universidad Católica Andrés Bello, Manuales de Derecho, Tomo I, 2da. Edición, Caracas, 1977.
- PISTONE, Pasquale, *Relatoría*, en Memorias XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Nuevas formas de Imposición a la Renta, Editorial Torino, Caracas, 2008.
- PROYECTO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA, Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID, Washington, D.C., 2da. Edición, 1968.
- QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LOPEZ, José M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 7ma. Edición, Editorial Tecnos, S.A, Madrid, 1996.
- ROMERO-MUCI, Humberto, *Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario: El caso de las contribuciones previstas en las Leyes Orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Sicotrópicas*, en Memorias VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Fondo Editorial AVDT, Caracas, 2006.

_____, *Uso, Abuso y Perversión de la Unidad Tributaria. Una reflexión sobre tributación indigna*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana y Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2016.

RUAN SANTOS, Gabriel, *El Impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales*, Trabajo Monográfico 1, Ediciones Liber, Caracas, 2008.

VALDES COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1996.

_____, *Curso de Derecho Tributario*, Ediciones De Palma, Temis y Marcial Pons, Buenos Aires, Santa Fé de Bogotá, Madrid, 1996.

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomos I y II, 3era. Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1980.

Leyes:

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Código Orgánico Tributario de 2001 y de 2014.

Decreto-Ley de Contrataciones Públicas.

Estatuto de Roma de la Corte Penal Internacional.