

**CRISIS DE LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA EN EL PROCESO  
TRIBUTARIO: EL OCASO DE LA PROTECCIÓN PROCESAL DE LOS  
DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES**  
**CRISIS OF EFFECTIVE JUDICIAL PROTECTION IN THE TAX PROCESS:  
THE DECLINE OF THE PROCEDURAL PROTECTION OF TAXPAYERS'  
RIGHTS**

*Luis Fraga-Pittaluga<sup>1</sup>*

**Fecha de Recepción:** 05 de enero de 2022

**Fecha de Aprobación:** 20 de abril de 2022

**RESUMEN**

*El presente paper pretende exponer con meridiana claridad la situación actual de la justicia tributaria en Venezuela desde la nula e irrita promulgación de la Constitución de 1999, el Código Orgánico Tributario de 17 de Octubre de 2001, las Reformas del 2010, 2014 y 2020, que perenemente han desarmado a la Tutela Judicial Efectiva como una garantía constitucional de los contribuyentes, siendo ésta la clave de bóveda conjuntamente con la Reserva Legal Tributaria y la Legalidad de un Estado de Derecho Constitucional Material. La respectiva metodología del presente paper responde a un estilo descriptivo-explicativo de carácter jurisprudenciada, pues la exposición argumentativa se inserta en la revisión de distintos casos tratados ante instancias judiciales de la justicia tributaria. La principal conclusión fue el desmantelamiento del Estado de Derecho para los Contribuyentes con regulaciones legislativas institucionalizantes de antiguos privilegios medievales en el sistema tributario patrio, como el anulado solve et repete por la antigua justicia constitucional puntofijista.*

**Palabras Clave:** Justicia Tributaria, Tutela Judicial Efectiva, Privilegios Regios, Estado de Derecho.

**ABSTRACT**

*The next paper pretends expose with completely clarity the current situation of the Venezuelan's Tax Justice since the voidable and rough promulgation of the Constitution Law (1999), The Tax Code (2001), the currents reforms of 2010, 2014 and 2020, which They have perennially unarmed the effective's court guardianship as a constitutional guarantee of the payers, being these institutions the vault's key of the Rule of Law as a whole the tax's legislative reserve and the tax legality. The methodology responds to the description and explication of the regulations together with the court decisions, because the argumentative exposition is inserted in Courts decisions of Justice System. The main conclusion was the dismantles of the Rule of Law through the legislative regulation with the institutionalization of old medieval privilege in the current tax law system, as the solve et repete by old puntofijista constitutional justice (1961).*

**Key Word:** Tax's Justice, Effective's Court Guardianship, Regius Privileges, Rule of Law.

---

<sup>1</sup> Abogado Egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (1987). Especialista en Derecho Procesal (UCV). Especialista en Derecho Administrativo (UCAB). ExProfesor en el Post-Grado en Derecho Tributario UCAB, UCAT y Universidad Metropolitana. Profesor de la Cátedra Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Monte Ávila. Profesor Invitado del Instituto de Administración Pública (INAP-España). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Administrativo (AVEDA). Miembro del Instituto Venezolano de Derecho Procesal (IVEDEPRO) y del Consejo de Redacción de la Revista de Derecho Público de la Editorial Jurídica Venezolana (EJV).

## INTRODUCCIÓN

La presente exposición teórico-jurisprudencial venezolana pretende exponer la paulatina desmantelación del Estado Constitucional de Derecho por parte de los Tribunales Contencioso-Tributarios de la Justicia Tributaria Venezolana con ayuda de la revisión de los criterios jurisprudenciales emanados del Tribunal Supremo de Justicia. No obstante, la consulta de variadas referencias bibliográficas será forzosa para cumplir satisfactoriamente con el objetivo del Homenaje al Profesor Abdón Sánchez Noguera, quien, como Procesalista ha cumplido con una loable función pedagógica del Derecho Procesal Venezolano.

Ello ha significado revisar teóricamente varios puntos que han permitido construir al Derecho Procesal Administrativo General, que sirve de base al Derecho Procesal Tributario, que es un Derecho Procesal Administrativo *Especialísimo*, cuya función principal, es el sometimiento *pleno* de las actuaciones de la Administración Tributaria a la Constitución y al Derecho. En tal sentido, **Sainz de Bujanda** (1951) dice:

El entronque de la Hacienda Pública *con el* Estado de Derecho no es un «tema» que pueda ser estudiado en un artículo de Revista. Es mucho más que eso. Constituye, nada menos, que el contenido riquísimo de una disciplina jurídica: el Derecho Financiero. Lo cual significa, que bajo la rúbrica de este trabajo, el lector podría reclamar fundadamente respuesta a todos y a cada uno de los temas que integran esa disciplina: razón harto suficiente para que estas líneas no hubieran llegado a redactarse. Si se publican, es porque entiendo que en un número monográfico dedicado al Estado de Derecho tiene perfecta cabida el *planteamiento* de los temas fundamentales que en nuestros días pueden integrar la teoría general del Derecho Financiero. Planteamiento que puede y debe ir precedido de un breve esquema histórico que muestre la evolución de los hechos políticos que han alumbrado este nuevo dominio jurídico. Con esa estricta finalidad, a modo de cañamazo sobre el cual puedan hacerse con el tiempo labores más pacientes y sosegadas, se redactan las líneas que siguen. Pág. 239.

Sin lugar a dudas, será necesario, en suma, institucionalizar la Hacienda Pública de la hora presente. He ahí la tarea del nuevo Derecho Financiero. Pero al llegar a este punto me permito recordar al lector, en descargo de responsabilidad, lo que ya tuve buen cuidado de advertir en varias Conferencias: que no encontrará en él sino el *planteamiento* de los temas fundamentales que en nuestros días pueden integrar la Teoría General del Derecho Financiero. Esos temas, por las razones de diverso orden a que he aludido en Obras precedentes, se refieren principalmente: 1° A las fuentes de esta disciplina; 2° Al concepto y técnica de la Tributación; 3° A la Construcción Jurídica del Impuesto; 4° A la determinación de las bases imponibles; y sobre todo 5° A las garantías del contribuyente.

Sin duda, **Sáinz de Bujanda** (1951):

El intento es posible y necesario. Para tener éxito en el empeño es inexcusable que los juristas pongan manos a la obra. No bastará ciertamente que levanten nuevas barricadas para defender al contribuyente de los ataques del Fisco, aunque a veces esto sea necesario. Tarea más sustancial será reconstruir los institutos fundamentales de la Hacienda, procurando al hacerlo que el Estado de Derecho domine en el ámbito financiero, y que la acción administrativa en este sector, pueda alcanzar toda la agilidad, que requiere el fluir de la vida económica. Pág. 202.

## DESARROLLO

### 1\_. En General Sobre la Acción, el Proceso y la Jurisdicción.

El Derecho Procesal en general, y el Derecho Procesal Tributario no es la excepción, descansa sobre tres conceptos fundamentales que al decir de RAMIRO PODETTI,<sup>2</sup> constituyen la “*trilogía estructural*” del mismo. Estos tres conceptos son la acción (arranque), el proceso (camino) y la jurisdicción (destino). Absolutamente todos los procesos judiciales, sin importar la naturaleza jurídica

---

<sup>2</sup> Podetti, R. (1944) Trilogía Estructural de la Ciencia del Derecho Procesal, En “*Revista de Derecho Procesal Argentina*.” Buenos Aires, Argentina. Pág. 113.

del derecho sustantivo que se discute en los mismos, están conformados por estos tres elementos esenciales.

La *acción* es el derecho público subjetivo que asiste a toda persona de acudir ante los órganos de administración de justicia, para plantear una pretensión procesal y pedir una sentencia que resuelva el fondo del asunto. Como afirma COUTURE es un derecho público subjetivo que se concede *uti cives*.<sup>3</sup> No importa si la pretensión procesal deducida es o no procedente, como se admite sin ambages desde de la conocida polémica WINDSCHEID-MUTHER y las aportaciones de WACH, CHIOVENDA, ALSINA, COUTURE, LIEBMAN, ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, entre otros, a partir de las cuales se desvinculó el derecho sustantivo pretendido de la acción, dando lugar así al nacimiento del Derecho Procesal moderno.

El *proceso*, por su parte, es el cauce formal, consecutivamente ordenado en diferentes actos preclusivos, que se inicia una vez interpuesta la acción y en el cual las partes (*lato sensu*) defienden sus respectivas posiciones frente al juez, con el objeto de formar la convicción de éste y obtener una sentencia de fondo. Como expresa ENRICO TULLIO LIEBMAN: “La actividad mediante la cual se desarrolla en concreto la función jurisdiccional se llama proceso. Dicha función no se cumple, en efecto, en un solo tiempo, sino con una serie coordinada de actos que se desarrollan en el tiempo y que tienden a la formación de un acto final. De ahí la idea de *proceder* hacia una meta, y el nombre dado al conjunto de actos cuya existencia se produce en el ejercicio de la función.”<sup>4</sup>

La *jurisdicción*, en sentido material, no es otra cosa que la actividad de administrar justicia, de resolver en forma definitiva y mediante la aplicación del derecho objetivo, los conflictos intersubjetivos de intereses que surgen a partir de la pretensión procesal deducida y su resistencia (la *litis* según CARNELUTTI).

En definitiva, la jurisdicción es la función de administrar justicia, ejercida por unos órganos especializados integrados en uno de los poderes fundamentales que vertebran el Estado, a través de un acto cubierto por el manto impenetrable de la *res iudicata*. De ella pueden darse numerosos conceptos, e incluso predicarse su relatividad, como en su momento lo hizo el maestro

---

<sup>3</sup> Couture, E. (1981) “Fundamentos del Derecho Procesal Civil.” Depalma. Buenos Aires, Argentina. Pág. 69.

<sup>4</sup> Liebman, E.T. (1980) “Manual de Derecho Procesal Civil.” EJEA. Buenos Aires, Argentina. Pág. 25.

CALAMANDREI<sup>5</sup>. Pero, comoquiera que nuestro propósito no es enzarzarnos en semejante discusión, sino ofrecer una definición sencilla que nos permita abordar el estudio de la llamada “*jurisdicción contencioso tributaria*”, se ha escogido al azar el concepto que nos ha parecido más útil a tales fines, conforme al cual puede ser definida la jurisdicción como:

El Poder Judicial, compuesto por jueces y magistrados, a quienes, por su independencia y sumisión a la ley, la soberanía popular ha otorgado la potestad jurisdiccional y, en consecuencia, expresamente ha legitimado para la solución definitiva e irrevocable de los conflictos intersubjetivos y sociales, para el control de la legalidad y la complementación del ordenamiento jurídico.<sup>6</sup>

En la medida en que el Estado se fortalece y bajo la égida de los peligros y desgracias que ha generado el régimen de la autotutela o la autodefensa, en la que cada quien se hace justicia por sí mismo, sin más limitaciones que las derivadas de su poder y su fuerza, éste asume el monopolio de la justicia y prohíbe en forma expresa todo intento de que los ciudadanos resuelvan sus conflictos intersubjetivos sin su intervención.

En el curso de esta evolución, larga y accidentada, se pasa del llamado sistema contractualista, basado en un supuesto convenio nacido del acto de la *litis contestatio* entre quien demanda y quien es demandado, al sistema de la relación jurídica procesal que transcurre entre el Tribunal y las partes y en la cual se generan derechos de naturaleza procesal entre cada uno de estos sujetos.<sup>7</sup>

Se asume entonces que la sentencia, como manifestación de voluntad del Estado que resolverá el conflicto intersubjetivo, no se impondrá más en base a un presunto convenio entre los litigantes sino por obra del *imperium* de quien la profiere.

---

<sup>5</sup> Calamandrei, P. (1943) “*Istituzioni di Diritto Processuale Civile secondo il nuovo Codice.*” Padova, Italia. Pág. 24.

<sup>6</sup> Gimeno Senra V. (1981) “*Fundamentos del Derecho Procesal.*” Civitas. Madrid, España. Pág. 28.

<sup>7</sup> Von Bülow, F. (1968) “*Die Lehre von den processeinreden und die processvoraussetzungen.*” Giesen, Deutschland.

La acción, el proceso y la jurisdicción son instituciones interdependientes que no pueden concebirse aisladamente porque entonces pierden toda su significación. Estos conceptos existen y se justifican en tanto se encuentren ordenados o dirigidos a la consecución de un fin común que es fundamental y que asume incluso la categoría de derecho constitucional: *La tutela judicial efectiva de los derechos*.

En Venezuela la trilogía estructural del Derecho Procesal ha sido constitucionalizada. El artículo 26 de la Constitución dice que toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos. La norma se refiere a que toda persona tiene derecho de acceder a los órganos de administración de justicia y esa posibilidad, jurídicamente encuadrada, no es otra cosa que el derecho de *acción*.

Pero la Constitución no se contenta sólo con garantizar el derecho de acción, sino que eleva al máximo rango posible el cauce formal a través del cual ese derecho se hace efectivo, al establecer en su artículo 257, que el *proceso* constituye un *instrumento fundamental para la realización de la justicia*. De modo pues que el proceso, y todas las formalidades que lo integran no es un fin en sí mismo, sino un medio para alcanzar un objetivo mucho más importante que es la *justicia*.

Finalmente, la Constitución dispone, nuevamente en el artículo 26, que los ciudadanos no sólo tienen derecho a la acción y al proceso, sino también a obtener una decisión de fondo, es decir, tiene derecho a la *jurisdicción*, estando el sistema de justicia integrado por el Tribunal Supremo de Justicia, los demás tribunales que determine la ley, el Ministerio Público, la Defensoría Pública, los órganos de investigación penal, los o las auxiliares y funcionarios o funcionarias de justicia, el sistema penitenciario, los medios alternativos de justicia, los ciudadanos que participan en la administración de justicia conforme a la ley y los abogados autorizados para el ejercicio (artículo 253 de la Constitución).

## **2\_. La Jurisdicción Contencioso-Tributaria.**

Dentro del sistema de administración de justicia, orgánicamente considerado, están los órganos encargados de dirimir las disputas entre las

administraciones tributarias y los sujetos pasivos de la imposición, en calidad de contribuyentes o de responsables.

Parte de estos órganos son los tribunales que integran la jurisdicción contencioso-tributaria, que puede ser definida como el conjunto de jueces y magistrados, independientes y sujetos a la ley, a quienes se ha otorgado la potestad de solucionar en forma definitiva e irrevocable los conflictos intersubjetivos surgidos con ocasión de los actos, hechos u omisiones de la Administración Tributaria (*lato sensu*) que en cualquier forma afecten los derechos e intereses de las personas (naturales o jurídicas).

Adicionalmente, también dentro del sistema de administración de justicia tributaria, nuestro ordenamiento jurídico contempla a los *árbitros*, pues como es sabido, el Código Orgánico Tributario venezolano permite en su artículo 320 que la Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables, de mutuo acuerdo, sometan a arbitraje independiente las disputas actuales surgidas en materias susceptibles de transacción.<sup>8</sup>

Afirma el profesor BADELL MADRID, que: “El proceso contencioso tributario es, definitivamente, una sub-especie del proceso contencioso administrativo, de allí que se encuentre enmarcado en el ámbito especial de su competencia gozando de todas las características de aquél.”

En efecto, este proceso consagrado en los artículos 259 y siguientes del COT y que tuvo como antecedente más cercano la figura del contencioso fiscal, es por su naturaleza un proceso contencioso administrativo, que da solución a una controversia planteada a nivel jurisdiccional (...). Se concluye entonces que el contencioso tributario forma parte del contencioso especial, de allí que goce de las características especiales que la doctrina ha reconocido al contencioso administrativo general...” y a este respecto señala el autor que es: (i) de rango constitucional, (ii) controlador; (iii) inquisitivo; (iv) procedimental; (v) especializado y (vi) subjetivo.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Cfr. **Fraga-Pittaluga, L. (2020)** “Arbitraje Tributario Interno e Internacional.” Editorial Jurídica Venezolana (EJV). Colección Biblioteca Allan Randolph Brewer-Carías N° 2. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Católica Andrés Bello. Caracas, Venezuela.

<sup>9</sup> **Badell, R. (2005)** Procedimientos Judiciales Previstos en el Código Orgánico Tributario. Especial referencia al Recurso Contencioso Tributario. En “Revista de Derecho. Tribunal Supremo de Justicia. N° 19.” Caracas D.F., Venezuela. Págs. 241-243.

Como parte de la jurisdicción contencioso-administrativa, según lo dispone el artículo 12 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa,<sup>10</sup> la contencioso-tributaria tiene rango constitucional, según el artículo 259 de la Constitución.<sup>11</sup>

Bajo la vigencia de la Constitución de 1961, cuyo famoso artículo 206, era bastante similar al 259 de la Constitución vigente, el profesor RUÁN SANTOS había efectuado algunos asertos que no han perdido actualidad:

El contencioso tributario tiene como marco general en nuestro país la disposición contenida en el artículo 206 de la Constitución, la cual sienta las bases y establece el concepto y alcance de la jurisdicción contencioso administrativa (...) Dentro de esta idea de sistema se enmarca el contencioso tributario a manera de subsistema, de tal forma que se puede hablar de una relación de género a especie entre el contencioso administrativo y el contencioso de los tributos (...) Para adelantarnos a las voces que proclaman celosamente la llamada “autonomía del derecho tributario,” con detrimento de su integración en un sistema contencioso administrativo, podemos señalar que la especificidad de la rama tributaria se contrae esencialmente a los aspectos sustantivos de ella, es decir, a la concepción y regulación de la “obligación tributaria,” que engloba aspectos tales como el principio de la realidad económica, el carácter patrimonial del vínculo obligacional, la configuración de los sujetos pasivos de la obligación, el hecho generador, la base imponible (...) Empero, por lo que se refiere a la determinación y recaudación de los tributos, esta rama jurídica se alimenta de

---

<sup>10</sup> Artículo 12: “La jurisdicción especial tributaria forma parte de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, su régimen especial es el previsto en el Código Orgánico Tributario.” G.O No. 39.451 del 22 de Junio de 2010.

<sup>11</sup> Artículo 259. “La jurisdicción contencioso-administrativa corresponde al Tribunal Supremo de Justicia y a los demás tribunales que determine la ley. Los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración; conocer de reclamos por la prestación de servicios públicos y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa.”



los conceptos del derecho administrativo, porque se trata, precisamente, del ejercicio de potestades administrativas.<sup>12</sup>

La autonomía del Derecho Tributario, que sin duda alguna no puede ser hoy en día desconocida, se circunscribe al derecho sustantivo y no permite separar el contencioso tributario del contencioso administrativo, ni tampoco escindir estos procesos especiales del tronco matriz que es el Derecho Procesal, que es de donde proceden los conceptos esenciales del Derecho Procesal Administrativo y del Derecho Procesal Tributario.

Lo anterior es coincidente con la opinión del profesor HUMBERTO ROMERO-MUCI, quien ha señalado al respecto que: “Esta especialidad jurisdiccional responde al criterio de autonomía del derecho tributario, en el que el contencioso tributario tiene por objeto el control de la actividad y la inactividad de la Administración Tributaria relacionada con la fiscalización, determinación y recaudación de tributos, así como la imposición de sanciones. Incluye además el control de toda la actividad de naturaleza formal asociada al cumplimiento de los tributos. Comprende fundamentalmente los: (i) procesos de impugnación sobre la legalidad de los actos de gestión tributaria, así como también los (ii) medios procesales de ejecución de los actos que liquiden tales obligaciones pecuniarias.”<sup>13</sup>

La jurisdicción contencioso tributaria no es simplemente una instancia de control de la actividad de las distintas Administraciones Tributarias; tampoco es su rol garantizar la recaudación tributaria o proteger los intereses de los entes exactores; su verdadero y fundamental propósito es *administrar justicia de manera imparcial* mediante la aplicación del derecho objetivo a los casos concretos, para la resolución de los conflictos intersubjetivos de intereses entre las Administraciones Tributarias y las personas (naturales y jurídicas). En ejercicio de esa trascendental función, la jurisdicción contencioso-tributaria está obligada a garantizar el ejercicio del derecho a la *tutela judicial efectiva*.

---

<sup>12</sup> **Ruan Santos, G.** (1985) El Contencioso Tributario, En “*Revista de Derechos Público* N° 21.” Editorial Jurídica Venezolana. Caracas D.F., Venezuela. Pág. 15.

<sup>13</sup> **Romero-Muci, H.** (2013) Evolución (o involución) Jurisprudencial en el Contencioso Tributario, En “*Revista de Derecho Tributario* N° 139 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).” Caracas D.F., Venezuela. Pág. 53.

### 3\_. La Tutela Judicial Efectiva y las Condiciones para su Verdadero Disfrute.

El derecho a la tutela judicial efectiva es la posibilidad jurídicamente encuadrada de plantear ante los órganos de administración de justicia pretensiones procesales; que a esas pretensiones se dé el trámite previsto en la ley; que exista la posibilidad de obtener la tutela anticipada del derecho que se pretende, de probar su existencia por los medios legales, legítimos, pertinentes y conducentes; que se emita un pronunciamiento definitivo en Derecho que resuelva todas las cuestiones sometidas por las partes al juzgador, y que la decisión dictada pueda ejecutarse prontamente en los términos del fallo respectivo.

Como ya se ha avanzado, la llave de la tutela judicial efectiva es el derecho de acción, el cual puede ejercitarse incluso cuando se carece del derecho sustantivo que se pretende y al hacerlo se iniciará el proceso y se pondrá en funcionamiento la jurisdicción; pero aún en ese supuesto, la tutela de los derechos es el fin último, bien del que acciona o bien de aquél contra quien se acciona y debe defenderse.

La tutela judicial del derecho es siempre el objetivo perseguido incluso cuando se desiste de la pretensión procesal o cuando perime la instancia, porque aún en esos eventos, donde no hay resolución sobre el fondo del conflicto intersubjetivo de intereses, es necesario que la jurisdicción intervenga para declarar lo conducente según el caso. Una vez interpuesta la acción se activa el derecho a la tutela judicial, bien para mantener las cosas en el estado previo al proceso o bien para modificarlas a través de la sentencia de fondo.

Así entonces, el Derecho Procesal, cualquiera que sea la rama sustantiva específica en la que éste despliegue sus instituciones y sus principios (civil, mercantil, administrativo, laboral, tributario), no es un fin en sí mismo, sino un instrumento orientado a la consecución de la tutela de los derechos. Así lo reafirma en nuestro país el artículo 26 constitucional, al colocar como finalidad última de la acción, el proceso y la jurisdicción, *la tutela efectiva de los derechos*.

La terminología utilizada por el constituyente, que en este caso no es original sino copiada de la Constitución Española de 1978<sup>14</sup>, incluye el uso de un

---

<sup>14</sup> Artículo 24.1: "Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión."

adjetivo de superlativa significación, pues a partir de él, y como se verá seguidamente, es posible afirmar que nuestra Carta Fundamental garantiza una tutela judicial *real y verdadera*, esto es, *efectiva*. Lastimosamente, lo que ha ocurrido en la práctica desde que entró en vigencia la Constitución de 1.999, ha sido muy distinto.

El artículo 26 de la Constitución de 1.999, supuso un cambio copernicano para el Derecho Procesal venezolano pues, como se ha dicho, se dio rango constitucional al derecho de acceder a los órganos de administración de justicia para obtener la protección judicial de los derechos, pero no de cualquier forma, sino de manera *efectiva*, es decir, *real y verdadera*.

Con esta finalidad en perspectiva, la norma constitucional definió con precisión el camino a seguir, estableciendo que la justicia sería gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas y sin formalismos o reposiciones inútiles. Así, a partir del Texto Fundamental de 1.999, quedó establecido que el derecho constitucional a la tutela efectiva de los derechos no solamente podía ser alcanzado concediendo el derecho de acción y garantizando el derecho la defensa; ni era completamente satisfecho con la simple iniciación del proceso; y ni siquiera se complacía con la obtención de una respuesta tardía y por lo general inejecutable por parte del ente encargado de ejercer la potestad pública de administrar justicia.

Por el contrario, es ahora evidente que el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva sólo se alcanza dando cumplida satisfacción a una serie de condiciones, sin cuya presencia este derecho resulta vaciado de contenido. Estas condiciones se pueden enumerar como sigue:

*a) Derecho de Acción al Alcance de Todos los Justiciables, sin Limitaciones Económicas.* El derecho de acción debe ser accesible a todos por igual, concediéndose sin limitaciones ni cargas económicas de ninguna especie, ni ritualismos o formalismos innecesarios, que impiden a los ciudadanos disfrutar de la protección de los órganos de administración de justicia o los obligan a desistir de este propósito en vista de las gravosas consecuencias patrimoniales que ello puede comportar.

b) **Un Proceso Garantista y Equilibrado.** El proceso debe estar rodeado de todas las garantías para las partes que en él intervienen, permitiendo a ambas las mismas posibilidades de ataque y defensa, de acción y excepción, de prueba y contraprueba, sin odiosos y anquilosados privilegios y prerrogativas procesales que aplastan el principio de *igualdad de armas*, el equilibrio procesal y la imparcialidad.

c) **Un Proceso Célere.** El proceso debe ser es breve, expedito, sin trámites ni dilaciones indebidas, y sin formalismos o reposiciones inútiles, donde la sustancia y no la forma, la verdad verdadera y no la verdad procesal, son privilegiadas.

d) **Libertad Probatoria.** La prueba es el corolario indispensable del derecho a la defensa, que convierte las alegaciones en hechos demostrados que integrarán la motivación del fallo y determinarán la conclusión del mismo. La tutela judicial efectiva garantiza que todas las pruebas legales, legítimas, pertinentes y conducentes, sean admitidas y desahogadas para que el proceso pueda alcanzar su cometido de ser instrumento para la realización de la justicia.

e) **Jueces Imparciales e Independientes.** La jurisdicción debe estar a cargo de órganos imparciales, idóneos, autónomos, independientes y responsables, que no se allanan ni son manipulados por el poder económico de una de las partes, por otras ramas del Poder Público, por las veleidades del partido político o la ideología gobernante o por cualquier interés espurio ajeno a la recta aplicación del derecho objetivo al caso concreto.

f) **Un Proceso Ordenado Hacia la Realización de la Justicia.** El proceso no debe convertirse en un obstáculo para el ejercicio de los derechos, sino en un medio al alcance de todos para su protección efectiva.

g) **Una Sentencia Oportuna pero Bien Fundamentada.** La decisión jurisdiccional debe producirse con prontitud, pero sin sacrificio del adecuado conocimiento de todos los hechos alegados y de las pruebas deducidas.

h) **Tutela Anticipada y Urgente de los Derechos.** Debe garantizarse al justiciable la protección anticipada y urgente del derecho que posee o del que reclama, para

que el normal desarrollo del proceso y el tiempo que ello requiere, no se convierte en un daño para quien tiene la razón.

*i) Ejecución del Fallo Sin Obstáculos.* La sentencia dictada, una vez que adquiere definitiva firmeza y despliega los efectos de la cosa juzgada, debe ser prontamente ejecutada por quienes están llamados a cumplirla o hacerla cumplir, satisfaciendo con ello los valores supremos de la seguridad jurídica y la paz social.

De lo dicho se sigue que el derecho a la tutela judicial efectiva no es una prestación que pueda alcanzarse de una sola vez ni en un solo acto. Ella requiere la satisfacción de múltiples condiciones y más que una prestación única e individualizada, debe entenderse como una *situación* o *estatus jurídico* del que disfrutan todos aquellos que acuden a los órganos encargados de administrar justicia; un estatus que obliga a quienes administran justicia a tener en cuenta, en la totalidad de sus actuaciones, la tutela judicial efectiva de los derechos.

En definitiva, es posible afirmar que no hay Estado de Derecho y Justicia, ni sistema democrático, ni plena vigencia de los derechos, garantías y libertades públicas previstas en la Constitución, si no existen órganos *autónomos, independientes, imparciales* y altamente *calificados* capaces de garantizar la *tutela judicial efectiva* de los derechos.

Desafortunadamente, la realidad de la justicia tributaria a partir de la Constitución de 1.999, fue en sentido totalmente opuesto al desiderátum del constituyente, y no sólo no ha satisfecho ninguna de las condiciones para que la tutela judicial de los derechos sea real y verdaderamente efectiva, sino que se ha convertido en un cauce formal al que ya casi nadie acude por su probada ineficacia, cuyos resultados no son sólo inciertos, sino también siempre tardíos.

#### **4\_. Inexistencia de la Tutela Judicial Efectiva en la Justicia Tributaria**

La justicia tributaria se encuentra aquejada de todos los males que se pueden atribuir a un sistema de administración de justicia que no atiende las legítimas expectativas de los justiciables. Se explica en seguida las razones de esta lamentable situación.

#### 4.1\_. Las Limitaciones Económicas al Ejercicio del Derecho de Acción.

En la justicia tributaria venezolana el derecho de acción no es accesible a todos por igual. Las sucesivas reformas del Código Orgánico Tributario y las erradas interpretaciones de la jurisprudencia del más alto tribunal del país, han ido creando un sistema de obstáculos, desincentivos e incluso riesgos para quien acude a la jurisdicción contencioso-tributaria en busca de la tutela judicial de sus derechos.

##### a) El Caso de los Actos Administrativos de Contenido Tributario que Imponen Sanciones Pecuniarias.

En la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020<sup>15</sup>, se modificó completamente el sistema de actualización o ajuste de las sanciones tributarias de carácter pecuniario (*i.e.* multas), sustituyendo el uso de la Unidad Tributaria, por la utilización del tipo de cambio *oficial*<sup>16</sup> de la llamada “moneda de mayor valor” (MMV), publicada por el Banco Central de Venezuela, debiendo utilizarse para el cálculo respectivo el tipo de cambio de la MMV vigente para el momento del pago.

Es decir, la totalidad de las multas establecidas antes en UT, lo serán ahora en MMV. En el caso de las multas establecidas en términos porcentuales, éstas deberán convertirse en su equivalente en la MMV, que corresponda con la fecha de comisión del ilícito, para luego ser pagada al valor de la misma para la fecha del pago.

La posibilidad de que las sanciones tributarias de carácter pecuniario, puedan ser ajustadas mediante el uso de cualquier índice, ya ha sido cuestionada

---

<sup>15</sup> Decreto Constituyente mediante el cual se reforma el Código Orgánico Tributario dictado mediante Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, publicado en la G.O. No. 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014. Véase Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario del 29 de Enero de 2020.

<sup>16</sup> La referencia a un “tipo de cambio oficial” es un anacronismo. En Venezuela, ya no existe un tipo de cambio oficial, sino un tipo de cambio de referencia, que fluctúa libremente de acuerdo con la oferta y la demanda. Este tipo de cambio de referencia no es fijado, sino publicado por el Banco Central de Venezuela, y como indica el artículo 9 del Convenio Cambiario No. 1 (Gaceta Oficial N° 6.405 Extraordinario del 7 de Septiembre de 2018), resulta del promedio ponderado de las operaciones transadas en el Sistema de Mercado Cambiario.

por la mejor doctrina y no se abundará aquí sobre eso.<sup>17</sup> Pero la modificación contenida en el Código Orgánico Tributario de 2020, con respecto a este punto, supera con creces cualquier dislate cometido en el pasado.

Lo primero que debe decirse es que el Estado reconoce a través de esta reforma, el estrepitoso fracaso de su política monetaria. Todos sus intentos por estabilizar la moneda de curso legal han sido inútiles, y lejos de resolver nada, han agravado la situación en términos catastróficos. Sabido es que el signo monetario de cualquier país tiene un valor de cambio *fiduciario*, es decir, basado en la *confianza* del mercado en la moneda respectiva. *El valor de cambio de la moneda es directamente proporcional a la confianza que las personas tengan en la misma*. Cuando una moneda pierde a tal punto su valor que deja de ser utilizada, quiere decir que no existe confianza alguna en el sistema monetario del país de que se trate. Ahora bien, lo que resulta verdaderamente insólito es que sea el propio Estado - que en sentido amplio es el responsable de la política monetaria- quien promueva la desconfianza en la moneda de curso legal, sustituyendo su uso por monedas extranjeras, pero sin tener la honestidad y transparencia de cambiar de manera definitiva la moneda de curso legal, la cual no cumple ya su función natural. Pero más allá de esta lamentable confesión, el uso de la MMV como índice de ajuste del importe de las sanciones pecuniarias en materia tributaria, es radical y absolutamente inconstitucional.

En primer lugar, esta modificación del sistema de cálculo de las sanciones tributarias pecuniarias viola el principio de legalidad en materia penal (*nullum crimen nulla poena sine lege*), en virtud del cual no hay delito ni pena sin ley “previa” que así lo establezca, conforme lo establece con meridiana claridad el artículo 49.6 de la Constitución. Bajo la vigencia del Código reformado, las sanciones pecuniarias eran calculadas según la unidad tributaria vigente para la fecha del pago y este índice se modificaba durante los primeros quince (15) días

---

<sup>17</sup> **Octavio, J.A.** (2007) El Ajuste por Inflación de las Sanciones Pecuniarias en el Código Orgánico Tributario de 2001. En “*Revista de Derecho Tributario N° 115 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)*.” Caracas D.F., Venezuela. Pág. 59. **Weffe, C.** (2016) Inflación y Derecho Penal Tributario. Las Sanciones Tributarias como Obligaciones de Valor. En “*Revista de Derecho Tributario N° 150 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)*.” Caracas, Venezuela. Págs. 59 y ss. / **Iturbe, M.** (2019) Algunos Aspectos Relevantes Sobre la Actualización de las Multas Conforme al Código Orgánico Tributario, En “*Patologías del Sistema Tributario Venezolano. XVIII Jornadas de Derecho Tributario 2019 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)*.” Caracas D.F., Venezuela. Págs. 639 y ss.

del mes de febrero, mediante un acto administrativo de carácter y efectos generales, dictado por la Administración Tributaria Nacional, previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, sobre la base de la variación producida en el Índice Nacional de Precios al Consumidor fijado por el Banco Central de Venezuela. Al menos esa era la regulación vigente, aunque la Administración Tributaria no cumplía el procedimiento respectivo.

En teoría, los infractores de las leyes tributarias tenían la posibilidad de conocer la sanción que les sería aplicable por el o los ilícitos cometidos. Esa garantía de certeza que emana del principio de la ley previa es *imposible* ahora. La pena será siempre *desconocida* hasta el día del pago, porque la MMV varía diariamente según las tasas de referencia publicadas por el Banco Central de Venezuela, conforme a las previsiones del artículo 9 del Convenio Cambiario N° 1 del 7 de Septiembre de 2018.<sup>18</sup>

La referida norma dispone que el tipo de cambio que ha de regir para la compra y venta de monedas extranjeras fluctúa libremente de acuerdo con la oferta y la demanda de las personas naturales y jurídicas a través del Sistema de Mercado Cambiario, y que el BCV publicará en su página web el tipo de cambio promedio ponderado de las operaciones transadas en dicho Sistema.

De este modo, el importe de la sanción es indeterminado e indeterminable cuando se comete el ilícito tributario, porque dicho importe no lo tipifica previamente la ley y es imposible calcularlo anticipadamente, sino que viene establecido por el impredecible, incontrolable y azaroso juego de la oferta y la demanda en el Sistema de Mercado Cambiario. Hay pues un clarísimo fraude tanto al principio de legalidad en su vertiente de *lex certa* y previa, como al principio de tipicidad, que exige describir con absoluta claridad tanto el delito como la pena aplicable.

Si lo anterior no es ya suficiente, otro principio cardinal del Derecho Sancionador es ultrajado por este nuevo régimen sancionatorio, esto es, el de la proporcionalidad de la sanción o la prohibición de exceso. Se ha dicho que: “La prohibición de exceso (*principio de proporcionalidad*) se presenta como principio básico, respecto de toda intervención estatal gravosa, directamente a partir del

---

<sup>18</sup> Gaceta Oficial N° 6.405 del 7 de Septiembre de 2018.



principio del Estado de derecho y tiene, por ello, rango constitucional<sup>19</sup> (...) Toda intervención estatal gravosa de la esfera jurídica de un individuo está así sometida al mandato de la proporcionalidad del medio empleado (...) De este modo, la prohibición de exceso representa una relación de medio a fin adecuada al principio del Estado de derecho, válida para toda actuación estatal, es decir, también para la aplicación de penas y medidas.”<sup>20</sup>

Por su parte, WEFTE afirma, al comentar el principio de mínima intervención y del Derecho Penal como última *ratio* en su relación con el principio de proporcionalidad, que:

...siempre que sea posible restablecer la vigencia del orden jurídico y la paz social quebrantada por el hecho ilícito con base en una medida distinta de la pena, así debe hacerse, y si –a pesar de todo- debe emplearse la pena, debe hacerse en la medida *mínima indispensable* para lograr los objetivos aflictivos, preventivos y resocializadores...<sup>21</sup>

El nuevo régimen de cálculo de las sanciones quebranta la prohibición de exceso pues no hay forma alguna de establecer la equivalencia entre la infracción cometida y el castigo previsto por el ordenamiento jurídico, desde que, como se ha dicho, la pena es desconocida y previamente indeterminable. Se suprime de un plumazo la necesaria relación de causalidad entre la conducta antijurídica y el castigo, pues éste no depende ya de la ley, sino de agentes totalmente externos a ésta, que además no atienden a ningún criterio objetivo de medición sino, ni más ni menos, al azar.

Pero además, la amenaza latente que subyace en un indexación indefinida que puede incrementar el monto de las multas en forma exponencial, *desestimula*

---

<sup>19</sup> En nuestro país, este principio también tiene rango constitucional: “Artículo 2. Venezuela se constituye en 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.”

<sup>20</sup> **Mauach, R – Zipf, H.** (1994) “*Derecho Penal. Parte General I.*” Astrea. Buenos Aires, Argentina. Pág. 110.

<sup>21</sup> **Wefte, C.** (2016) Inflación y Derecho Penal Tributario. Las Sanciones Tributarias como Obligaciones «de Valor, En “*Revista de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).*” Caracas D.F., Venezuela. Pág. 86.

el ejercicio del derecho a la defensa, pues esta circunstancia en yunta con la desesperante lentitud del proceso tributario, crea un escenario de grave incertidumbre que fuerza al justiciable a hacer un cálculo costo-beneficio, que en la mayoría de los casos termina por obligarlo a renunciar a su derecho a la tutela judicial efectiva.

### **b) Los Intereses Moratorios Rayanos en la Usura.**

El ordenamiento jurídico tributario reacciona frente al sujeto pasivo que cumple tardíamente la obligación tributaria. Dicha reacción se proyecta en dos sentidos: Uno *punitivo* y otro *indemnizatorio*. En este último caso la respuesta del legislador es la obligación accesoria que pesa sobre el sujeto pasivo de pagar, en adición al importe del tributo y de las sanciones pecuniarias a que haya lugar, *intereses de mora*.

El artículo 66 del Código Orgánico Tributario dispone que la falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido hace surgir, de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a *1.2 veces de la tasa activa bancaria aplicable*, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes.

Como se observa, la *usura* se ha institucionalizado como mecanismo de compensación por el “retardo” culposo en el cumplimiento de la obligación tributaria, pues el interés moratorio tributario supera en un veinte por ciento (20%) la tasa activa *máxima* bancaria, y además, estos intereses se causan desde que venció el plazo para el cumplimiento voluntario de la obligación, con independencia de los recursos administrativos y judiciales que se hayan intentado.<sup>22</sup> Es verdad que este es el mismo interés que se aplica en el caso de los tributos sujetos a reintegro o devolución, pero la práctica enseña que el desequilibrio persiste y es aún más grave, porque la Administración Tributaria no suele reintegrar o devolver tributos, y menos aún reconocer intereses de mora.

---

<sup>22</sup> Cf. S. TSJ/SPA, No. 00587 de fecha 11 de Mayo de 2011. Caso: *Citibank N.A. Sucursal Venezuela*.

Una tasa de interés de esta magnitud se convierte en un importante desestímulo para quien pretenda sostener un juicio tributario, sabiendo de antemano que ese juicio puede prolongarse por muchos años. Si bien es muy probable que el fenómeno inflacionario pulverice la deuda tributaria y los intereses de mora no puedan compensar esa erosión, lo importante es que *nominalmente*, la tasa de interés es desproporcionada y ha sido concebida así para desestimular cualquier intento de las personas de acudir a los órganos de administración de justicia.

### c) La Reimplantación Clandestina del Oprobioso “*solve et repete*.”

Las reformas del Código Orgánico Tributario ocurridas en 2001, 2014 y 2020 han terminado por reintroducir, de manera encubierta, el inconstitucional principio *solve et repete* que había desaparecido del sistema tributario con la promulgación del primer Código Orgánico Tributario en 1982, y que fue declarado inconstitucional por la extinta Corte Suprema de Justicia.<sup>23</sup>

Es cierto que en Venezuela no es necesario pagar primero las obligaciones tributarias determinadas y las multas impuestas, para luego poder recurrir en vía administrativa o accionar en vía judicial contra el acto administrativo respectivo. No obstante, una combinación siniestra de varias regulaciones conduce en la práctica a ese mismo resultado.

En primer término, el acto de determinación tributaria e imposición de multas puede ser ejecutado en cualquier momento desde que vence el plazo para el cumplimiento voluntario, por la propia Administración Tributaria a través de un procedimiento administrativo y sin necesidad de intervención judicial algunas. Además, la Administración Tributaria produce su propio título ejecutivo, decreta el embargo de bienes, se convierte en depositaria de los mismos y ordena su remate, si fuere el caso.

La ejecución sólo se detiene si se suspenden los efectos del acto administrativo correspondiente y es aquí donde viene el segundo problema, pues, por una parte, a partir de la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014, y así permanece en la reforma de 2020, la interposición del recurso

---

<sup>23</sup> Cf. S. CSJ/SPA del 14 de Octubre de 1990. Caso: *Scholl Venezolana, C.A.*, bajo la ponencia del Magistrado Dr. Luis Enrique Farías Mata.

jerárquico no suspende la ejecución del acto, y hasta donde nuestro conocimiento alcanza las solicitudes de suspensión de efectos en vía administrativa jamás son acordadas.

Por otra parte, y en cuanto a la vía judicial, gracias a una combinación de desafortunados criterios de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, que arrancan con la decisión N° 607 del 3 de Junio de 2004 Caso: *Deportes El Márquez, C.A.*, la tutela cautelar judicial prácticamente ha desaparecido en la justicia tributaria. Como consecuencia de ello, el sujeto pasivo puede verse obligado a pagar en cualquier momento la obligación determinada y la sanción impuesta, aun cuando el acto respectivo sea absolutamente nulo.

#### 4.2\_. El Desequilibrio de las Partes en el Proceso Tributario.

El proceso tributario no es una contienda equilibrada en la cual ambas partes tienen las mismas posibilidades de ataque y defensa, pues no rige el principio de *igualdad de armas*<sup>24</sup> que postula el artículo 15 del Código de Procedimiento Civil, *ius commune* en materia procesal. La realidad es que la Administración Tributaria tiene una posición privilegiada que principia con la forma en que se hace parte en el proceso y el engorroso y lento mecanismo de notificación al Procurador General de la República, a quien debe comunicarse formalmente cualquier acto que pueda afectar los intereses patrimoniales de la República, mientras que el accionante se entiende a derecho desde el momento en que interpone la acción (artículo 291 del Código Orgánico Tributario).

La Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, regula los privilegios y prerrogativas procesales de la República<sup>25</sup>, que es la personificación jurídica de la Administración Tributaria Nacional:

---

<sup>24</sup> El principio de "Igualdad de armas" (*die Waffengleichheit*) implica que ambas partes procesales, actor y demandado, deben tener los mismos medios de ataque y defensa o, lo que es igual, que tengan las mismas posibilidades y cargas de alegación, prueba e impugnación. **Gimeno, V., et al** (1996) "*Derecho Procesal Administrativo*." Tirant lo Blanch. Madrid, España. pp. 61-62.

<sup>25</sup> Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario de Fecha 30 de Diciembre de 2015. Decreto con Rango, Fuerza y Efecto de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República. El artículo 77 de esta Ley dice que: "Los privilegios y prerrogativas procesales de la República son irrenunciables y deben ser aplicados por las autoridades judiciales en todos los procedimientos ordinarios y especiales en que sea parte la República."

a) El Procurador General puede realizar actuaciones procesales sin acudir a la sede del tribunal de la causa, enviando un simple oficio (artículo 79), mientras que el accionante sólo puede actuar mediante *diligencia* o *escrito* presentado en la sede del tribunal a través de la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (URDD).

b) El artículo 84 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, establece que toda sentencia definitiva contraria a la pretensión, excepción o defensa de la República debe ser consultada al Tribunal Superior competente. La consulta obligatoria debería tener unos límites cuantitativos, para no recargar a los jueces superiores con asuntos que normalmente no serían apelables por razón de su cuantía.

En las decisiones N° 566, 812 y 911 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en fechas del 2 de Marzo de 2006, 9 de Julio y 6 de Agosto de 2008 casos: *Agencias Generales Conaven, S.A., Banesco Banco Universal, C.A. e Importadora Mundo del 2000, C.A.*, respectivamente, así como en los fallos N° 2.157 del 16 de Noviembre de 2007 en el Caso: *Nestlé de Venezuela, C.A.* y N° 1658 del 10 de diciembre de 2014, caso: *Plusmetal Construcciones de Acero, C.A.*, ratificado en las decisiones N° 114 del 19 de Febrero de 2015 Caso: *Sucesión de Carlota Figueredo de Mancera* y 119 del 21 de Marzo de 2019 Caso: *Acoma Ingeniería, C.A.*, se ha señalado que el conocimiento en consulta de las sentencias que desfavorezcan a la República no será condicionado a una cuantía mínima, sino sólo será necesario: i) que se trate de sentencias definitivas o interlocutorias que causen gravamen irreparable, es decir, revisables por la vía ordinaria del recurso de apelación; y ii) que las mencionadas decisiones judiciales resulten contrarias a las pretensiones de la República, de las empresas donde el Estado venezolano posea participación, de los estados o de los municipios. Asimismo, se ha establecido que en la consulta obligatoria deberá verificarse si el fallo de instancia se aparta del orden público; si violenta normas de rango constitucional o interpretaciones y criterios vinculantes sentados por la Sala Constitucional; si quebranta formas sustanciales en el proceso o de las demás prerrogativas procesales; o si pondera incorrectamente el interés general, conforme a la decisión de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia N° 1.071 del 10 de Agosto de 2015 Caso: *María del Rosario Hernández Torrealba*.

En forma un tanto contradictoria, y en cuanto al alcance la consulta, la jurisprudencia ha dicho que: "...el conocimiento en consulta de los fallos que desfavorezcan a la República no puede generar una cognición en segunda instancia más extensa que la producida por el ejercicio de los medios de impugnación previstos en las leyes aplicables y que, por causas inherentes a los titulares de esta prerrogativa, no han sido interpuestos en las oportunidades procesales correspondientes o, como en el presente asunto, aun habiéndolos intentado no se formuló objeción alguna acerca de ciertos puntos desfavorables del veredicto."<sup>26</sup>

No se entiende el sentido de la decisión porque si la consulta obligatoria opera con respecto a todos los fallos *desfavorables* a los intereses de la República, es lógico que todos los aspectos *desfavorables* de la decisión consultada fuesen objeto de revisión, porque en este caso no es la *apelación* la que delimita el conocimiento del juez superior (*tantum devolutum quantum appellatum*), sino el hecho de que el fallo es *contrario a los intereses del ente que detenta la prerrogativa procesal*. Precisamente aquí anida la iniquidad de las consultas obligatorias indiscriminadas, que proceden contra cualquier decisión sin limitación alguna.

Se queja con razón el profesor ROMERO-MUCI de este injustificado privilegio, señalando que: "Nuevamente, se observa la decidida ampliación de un privilegio procesal a favor del Fisco para reforzar desigualmente una superioridad procesal injustificada como litigante frente a los particulares contrapartes."<sup>27</sup> Como ya se ha explicado, el proceso contencioso tributario no respeta el principio de igualdad de armas; es, por el contrario, un proceso *desequilibrado e inequitativo* donde las condiciones para litigar favorecen de manera abierta y ostensible a las administraciones tributarias nacionales, estatales y municipales, fiscales o parafiscales.

c) Ningún plazo para intentar recursos ordinarios, extraordinarios o especiales corre hasta tanto el Procurador haya sido debidamente notificado con las

---

<sup>26</sup> Cf. **Sentencia N° 142** de Fecha del 7 de Marzo de 2017 SPA/TSJ. Caso: *Servicios Funerarios Memoriales y Exequiales El Cercado C.A.*

<sup>27</sup> **Romero-Muci, H.** (2013) Evolución (o involución) jurisprudencial en el contencioso tributario, En "*Revista de Derecho Tributario*. N° 139." Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Caracas D.F., Venezuela. Pág. 66.

formalidades previstas en la ley (artículo 85), pero tales beneficios no existen para el accionante.

d) En los juicios en que sea parte o intervenga la República, el número de sus representantes constituidos por ante un mismo Tribunal no está sujeto a limitación alguna (artículo 91), lo que no es igual en el caso del accionante.

e) Las citaciones al Procurador deben ser practicadas por oficio, acompañado del libelo y de los recaudos producidos por el actor. El oficio debe ser entregado personalmente al Procurador o Procuradora General de la República, o a quien esté facultado por delegación (artículo 93). Consignado por el Alguacil el acuse de recibo de la citación en el expediente respectivo, comienza a transcurrir un lapso de quince (15) días hábiles, a cuya terminación se considera consumada la citación del Procurador o Procuradora General de la República (artículo 94).

f) En los juicios en que la República sea parte, los funcionarios judiciales, sin excepción, están obligados a notificar al Procurador o Procuradora General de la República de toda sentencia interlocutoria o definitiva. Transcurrido el lapso de ocho (8) días hábiles, contados a partir de la consignación en el expediente de la respectiva constancia, se tiene por notificado el Procurador o Procuradora General de la República y se inician los lapsos para la interposición de los recursos a que haya lugar. La falta de notificación es causal de reposición y ésta puede ser declarada de oficio por el Tribunal o a instancia del Procurador o Procuradora General de la República (artículo 98).

g) Contradiendo una norma expresa prevista en el Código Orgánico Tributario, la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, ha revocado las condenatorias en *costas* contra la Administración Tributaria nacional. El artículo 335 del Código Orgánico Tributario, dispone que: “Declarado totalmente sin lugar el Recurso Contencioso, el tribunal procederá en la respectiva sentencia a condenar en costas al contribuyente o responsable, en un monto que no excederá del diez por ciento (10%) de la cuantía del recurso. Cuando el asunto no tenga una cuantía determinada, el tribunal fijará prudencialmente las costas. Cuando a su vez la Administración Tributaria resultare totalmente vencida por sentencia definitivamente firme, será condenada en costas en los términos previstos en este artículo.”

Lo cierto es que las costas procesales se erigen como un complemento indispensable de la declaración del derecho, participando de la naturaleza de éste; se trata pues de una especie de indemnización que procede siempre que se declare judicialmente un derecho.<sup>28</sup> Ahora bien, la jurisprudencia ha dicho que no procede la condenatoria en costas contra la República ni siquiera en materia tributaria, primero con fundamento en el criterio vinculante de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia N° 1.238 de Fecha 30 de Septiembre de 2009 Caso: *Julián Isaías Rodríguez Díaz*<sup>29</sup> y más recientemente conforme a lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.<sup>30</sup>

Es decir, aunque la República haya obligado al interesado a sostener un proceso inútil e inoficioso, en el cual ha resultado categóricamente derrotada, no está obligada a indemnizar al justiciable por ese daño patrimonial perfectamente individualizado y cuantificable. En cambio, en la situación opuesta el justiciable será condenado en costas, salvo que el juez decida eximirlo de ellas conforme al párrafo único del artículo 335 del Código Orgánico Tributario, por haber tenido *motivos racionales* para litigar, lo cual evidencia un *manifiesto desequilibrio procesal*.

En definitiva y como con razón afirma ROSA CABALLERO:

...independientemente de la legalidad del establecimiento de tales prerrogativas, se requiere, como principio fundamental, el mantener un adecuado equilibrio entre las partes que concurren a un proceso, lo que supone que el operador jurídico deber ser en extremo cuidadoso, por lo que su aplicación no puede alterar, afectar, ni vulnerar derechos de rango constitucional, lo que le permite incluso ceder ante casos muy particulares de abuso de derecho o de manifiesta injusticia.<sup>31</sup>

<sup>28</sup> Fraga, L. (1996) "La Terminación Anormal del Proceso Administrativo por Inactividad de las Partes. Perención y Desistimiento Tácito." Vadell Hermanos Editores. Caracas, Venezuela. Pág. 131.

<sup>29</sup> Cf. S. TSJ/SPA. N° 530 en fecha 13 de Mayo de 2015. Caso: *Hugo Alberto Briceño*.

<sup>30</sup> Cf. S. TSJ/SPA. N° 096 en fecha 01 de Febrero de 2018. Caso: *C.D.B. Compañía de la Belleza, C.A.*

<sup>31</sup> Caballero, R. (2017) Desequilibrios de la Relación Jurídico Procesal entre Fisco y Contribuyente en el Proceso Tributario Venezolano, En "Revista de Derecho Tributario N° 153 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)." Caracas D.F., Venezuela. Pág. 74.



Por su parte, Karla D’Vivo ha puesto el asunto en su justa dimensión, al entender que el problema no es la existencia de ciertas prerrogativas procesales en favor de los entes públicos, sino la interpretación laxa de las mismas y su extensión ilegal a entes en los cuales las mismas no se justifican: “Al evaluar el tema, y colocarnos en una posición si se quiere imparcial, se considera que el problema no necesariamente es la existencia de ciertas prerrogativas a favor del Estado, en tanto ciertamente persigue un interés distinto del particular, sino el alcance e interpretación que se les ha dado a las mismas, y el hecho de que en lugar de disminuir las desigualdades entre el Estado y los particulares, se han venido incrementando a supuestos no previstos en la Ley, e incluso extendiéndolas a Entes Públicos a los que legalmente no les han sido atribuidas, ignorándose el criterio judicial reiterado y pacífico sobre la necesaria interpretación restrictiva de estas ventajas.”<sup>32</sup>

#### 4.3\_. El Proceso Tributario y el Adagio “*Justicia Retardada es Justicia Denegada.*”

El proceso tributario no es breve ni expedito, sino que se prolonga de manera indefinida a la espera de una sentencia de fondo. A este respecto, el Tribunal Constitucional Español ha vinculado muy claramente el derecho a la tutela judicial efectiva, con el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas señalando:

Este derecho a la jurisdicción reconocido en el párrafo número 1 del mencionado artículo 24 no puede entenderse como algo desligado del tiempo en que debe prestarse por los órganos del Poder Judicial, sino que ha de ser comprendido en el sentido de que se otorgue por éstos dentro de los razonables términos temporales en que las personas lo reclaman en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos. El ámbito temporal en que se mueve el derecho a la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales lo viene a consagrar el párrafo número 2 del mismo artículo 24 de la Constitución al hablar de "un proceso público sin dilaciones indebidas", y aunque pueda

---

<sup>32</sup> D’Vivo, K. (2012) Alcance y Justificación de las Prerrogativas Procesales de la República, y su extensión a otros Entes de Derecho Público, En “30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tomo II de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Caracas D.F., Venezuela. Pág. 372.

pensarse que por el contexto general en que se utiliza esta expresión sólo está dirigida en principio a regir en los procesos penales, ello no veda que dentro del concepto general de la efectiva tutela judicial deba plantearse como un posible ataque al mismo las dilaciones injustificadas que puedan acontecer en cualquier proceso. Es en este sentido en que se manifiesta la Convención Europea para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales al establecer en su artículo 6, número 1, que 'toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativamente, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial...'. A su vez, este plazo razonable fue interpretado por el Tribunal Europeo de los Derechos del Hombre primeramente para los procesos penales (asuntos Neumeister y Ringeisen) y posteriormente extendido para los procedimientos ante las jurisdicciones administrativas (caso Kónig), en el sentido de que el carácter razonable de la duración de un procedimiento debe apreciarse según las circunstancias de cada caso..."<sup>33</sup>

Por otro lado, en otro desatino gigantesco, conviene señalar que si bien la perención de la instancia no puede ocurrir cuando la causa entra en estado de sentencia, tal como lo dispone el artículo 267 del Código de Procedimiento Civil y el artículo 292 del Código Orgánico Tributario, la jurisprudencia ha construido una teoría completamente artificial que violenta el derecho a la tutela judicial efectiva. En sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia N° 956 de Fecha 1 de Junio de 2001, Caso: *Fran Valero González*, ratificada y desarrollada en la Sentencia N° 2.673 de Fecha 14 de Diciembre de 2001, Caso: *DHL Fletes Aéreos, C.A. y otros*, se estableció:

La interpretación pacífica emanada de la Sala de Casación Civil de la extinta Corte Suprema de Justicia, fundada en las normas del Código de Procedimiento Civil, fue que la perención no corre después que la causa entre en estado de sentencia. Tal interpretación generalmente admitida creó un estado de expectativa legítima, para las partes y usuarios de la justicia, de que no corría la perención mientras la causa se encontrara en estado de sentencia, y ello llevó a que no diligenciaran solicitando sentencia vencido el año de paralización por falta de actividad del juzgador.

---

<sup>33</sup> Cf. TCE. Sala Primera. 14 de Julio de 1981. Ponente: Don Manuel Diez de Velasco. BOE 20 de Julio de 1981.

Al no estar corriendo la perención, por no tratarse de la inactividad de los litigantes la causante de la paralización, las partes -en principio- no tenían que instar se fallare. Sin embargo, no puede entenderse que esa expectativa legítima sea indefinida, ya que una inactividad absoluta y continuada produce otros efectos jurídicos, aunque distintos de la perención (...) esta Sala, al referirse a inactividad procesal en estado de sentencia, en atención a lo preceptuado en el artículo 26 de la Constitución vigente, estimó que dentro de las modalidades de extinción de la acción, se encontraba la pérdida de interés, la cual tendría lugar cuando la parte no quiera que se sentencie la causa, lo que se refleja en la ausencia absoluta de cualquier actividad tendente a impulsar el proceso. En tal sentido, tomando en cuenta la circunstancia de que el interés procesal subyace en la pretensión inicial del actor y debe subsistir en el curso del proceso, la Sala consideró que la inactividad que denota desinterés procesal, el cual se manifiesta por la falta de aspiración en que se le sentencie, surgía en dos oportunidades procesales: a) Cuando habiéndose interpuesto la acción, sin que el juez haya admitido o negado la demanda, se deja inactivo el juicio, por un tiempo suficiente que hace presumir al juez que el actor realmente no tiene interés procesal, que no tiene interés en que se le administre justicia, debido a que deja de instar al tribunal a tal fin. b) Cuando la causa se paraliza en estado de sentencia, lo cual no produce la perención, pero si ella rebasa los términos de prescripción del derecho objeto de la pretensión, sin que el actor pida o busque que se sentencie, lo que clara y objetivamente surge es una pérdida del interés en la sentencia, en que se componga el proceso, en que se declare el derecho deducido. De cara al segundo supuesto, la Sala consideró que el deber fallido del Estado en decidir la causa en forma oportuna y expedita, tiene correctivos que pueden ser empleados por las partes interesadas, con el propósito de lograr que el juez sentencie, demostrando con ello que su interés en el proceso persiste, lo cual debe hacerse constar en la causa paralizada en estado de sentencia, por falta de impulso del juez. En tal sentido, sin pretender justificar la tardanza de los jueces y, menos aún, perjudicar a los usuarios del sistema judicial, la Sala concluyó que la inacción de las partes, especialmente la del accionante, denota una renuncia a la justicia oportuna, la producirá la decadencia y extinción de la acción. *En virtud del fallo en comentario, la Sala determinó que a partir de ese momento, como interpretación del artículo 26 de la Constitución, en cuanto a lo que debe entenderse por*



*justicia oportuna, que si la causa paralizada rebasaba el término de la prescripción del derecho controvertido, a partir de la última actuación de los sujetos procesales, el juez que la conociere podía de oficio o a instancia de parte, declarar extinguida la acción, previa notificación del actor, en cualquiera de las formas previstas en el artículo 233 del Código de Procedimiento Civil, si ello fuere posible, y de no serlo, por no conocer el tribunal dónde realizar la notificación, o no poder publicar el cartel, con la fijación de un cartel en las puertas del tribunal. Se dispuso, igualmente, que la falta de comparecencia de los notificados en el término que se fijara, o las explicaciones poco convincentes que expresare el actor que compareciere, sobre los motivos de su inactividad y los efectos hacia terceros que ella haya producido, serían ponderados por el juez para declarar extinguida la acción.”<sup>34</sup>*

Esta interpretación premia la inercia de los jueces para dictar las decisiones de fondo, liberándolos de su obligación constitucional y legal de administrar justicia. Pero además, ella permite que los juicios se prolonguen exageradamente en estado de sentencia, y en esta situación que sólo es responsabilidad del juez, es el accionante el único que carga con las consecuencias desfavorables, porque su acción *decae* y se *extingue*, terminando de manera anormal el proceso sin que se haya obtenido la tutela judicial efectiva y oportuna del derecho. En definitiva, se alienta a los jueces a que violen su deber constitucional de decidir y ejecutar lo decidido. Se trata tal vez, de uno de los atentados más escandalosos contra el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva.

#### **4.4\_. Graves Cuestionamientos a la Autonomía e Imparcialidad de los Jueces.**

La imparcialidad y autonomía de los jueces contencioso-administrativos ha sido objeto de serios cuestionamientos por la doctrina, algunos de ellos basados en estadísticas a partir de las cuales puede observarse un porcentaje aplastante de casos que son decididos en favor de la Administración. No se puede afirmar que no exista imparcialidad e independencia en la justicia tributaria, pero

---

<sup>34</sup> Véase también **Sentencia de TSJ/SC N° 1960** del 15 de Diciembre de 2011 Caso *Neila Judit Negrón Portillo*. Y **Sentencia TSJ/SPA N° 316** del 16 de Marzo de 2016 Caso *Compañía Brahma de Venezuela*.

el hecho de que se hayan dedicado obras jurídicas para tratar el tema es motivo de honda preocupación.<sup>35</sup>

#### 4.5\_. El Proceso Tributario ya no es un Instrumento para la Realización de la Justicia

El proceso tributario ha dejado de ser un instrumento fundamental para la realización de la justicia (*ex* artículo 257 de la Constitución), porque esa justicia no llega nunca a tiempo; porque cuando llega es probable que el acto de contenido tributario ya haya sido ejecutado, el reintegro pretendido haya perdido por completo su valor, o la situación jurídica infringida sea completamente irreversible; y porque el proceso tributario es una apuesta costosa, desequilibrada y de resultados inciertos.

#### 4.6\_. El Desmantelamiento de la Tutela Cautelar o Anticipada.

Las medidas cautelares no existen ni se conceden para otorgar o reconocer la razón a quien las pide; su *ratio essendi* es la protección provisional de un derecho, una situación jurídica o un interés legítimo en disputa, pero sin poner fin a la disputa, porque ello corresponde a la sentencia de fondo o a las partes a través de fórmulas autocompositivas.

Por ello, el juez sólo debe *sospechar* que *pudiera* existir el derecho, porque es de la esencia y naturaleza misma de las medidas cautelares que ellas sólo pueden concederse precisamente cuando no se sabe a quién corresponde el derecho que se va a proteger anticipadamente. La simple *probabilidad* justifica la protección anticipada del derecho cuando sobre el mismo se cierne el peligro del daño o la insatisfacción futura y ese *riesgo* existe desde el mismo momento en que la pretensión procesal deducida es resistida (*i.e.* cuando hay *litis*).

Los riesgos que el examen breve, sumario y superficial ínsito en la tutela cautelar, puede comportar con respecto a aquél a quien afecta la medida, siempre pueden ser conjurados o al menos moderados a través de las contracautelas; por

---

<sup>35</sup> Canova, A. (2009) “La Realidad del Contencioso Administrativo Venezolano (Un llamado de atención frente a las desoladoras estadísticas de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en 2007 y primer semestre de 2008).” FUNEDA. Caracas, Venezuela.

el contrario, dejar sin protección anticipada y provisional a aquél que la requiere urgentemente, puede tener efectos devastadores e irreparables que en los prolegómenos del proceso no es posible medir con precisión.

La tutela cautelar es sin duda alguna el medio más eficaz para garantizar el pleno disfrute de la garantía constitucional a la tutela judicial efectiva, pues a través de la misma se logra la protección *oportuna* y *eficaz* de los derechos, permitiendo entonces que el proceso, en vez de ser un oscuro callejón dispuesto para emboscar al justiciable, cumpla su rol fundamental de instrumento para la realización de la justicia.<sup>36</sup>

La tutela cautelar permite la protección *oportuna* de los derechos, porque gracias a ella no será sacrificado el tiempo necesario para transitar todo el *iter* procesal, logrando así la adecuada convicción del juez sobre cuál es la decisión más ajustada a los hechos controvertidos y al derecho objetivo aplicable. Asimismo, y al propio tiempo, la tutela cautelar permite la protección *eficaz* de los derechos, porque el desarrollo del proceso, lógicamente lento, no amenazará el resultado útil del mismo, pues los derechos, los intereses o las situaciones jurídicas en disputa, se encontrarán provisionalmente protegidos hasta tanto se produzca la decisión final.

Sin la tutela cautelar el proceso es una apuesta peligrosa, en la que el simple transcurso del tiempo conspira contra quien tiene la razón y beneficia al que carece de ella. No es aventurado afirmar que sin la tuición que ofrecen las medidas cautelares, el proceso arranca con una decisión en contra de aquél al que la sentencia definitiva debe favorecer. Cuando la Constitución añade al concepto de la tutela judicial el adjetivo “efectiva,” crea una relación de causalidad necesaria entre la protección judicial anticipada y la protección judicial definitiva,

---

<sup>36</sup> Así lo ha reconocido la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia: “(...) el derecho a la tutela judicial efectiva ha sido definido por este órgano jurisdiccional como el que tiene toda persona de acceder a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, lo cual implica necesariamente el derecho al libre acceso, sin limitaciones ni cargas excesivas o irracionales, a la justicia que imparten los tribunales de la República, así como a obtener de ellos una tutela efectiva, situación que engloba además, el derecho a una protección cautelar o anticipada y a obtener, luego del proceso, una sentencia basada en derecho, y una decisión jurisdiccional efectiva, que sea plenamente ejecutable” (Subrayado y cursivas nuestros). *Vid.* S. TSJ/SPA, Nos. 00293 y 01266 de fechas 14.04.2010 y 09.12.2010, casos: *Miguel Ángel Martín Tortabú y David José Rondón Jaramillo*.

real y verdadera de los derechos, de modo que sin la primera es muy difícil y en la generalidad de los casos imposible, alcanzar la segunda.

El 3 de Junio de 2004, en el Caso *Deportes El Marques, C.A.*, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, dictó la Sentencia N° 607, sin duda una de los fallos más peculiares de toda la historia del Máximo Tribunal del país, con ponencia del Magistrado IGNACIO LEVIS ZERPA y el voto favorable de los Magistrados HADEL MOSTAFÁ PAOLINI y YOLANDA JAIMES GUERRERO, y aplicando una metodología denominada *interpretación correctiva* sobre el artículo 263 del Código Orgánico Tributario (hoy artículo 290) sostuvo, en resumen, que donde el legislador colocó una “o” debe entenderse que va una “y,” por lo que a los fines de conceder una medida cautelar de suspensión de efectos del acto administrativo impugnado, debía constatarse la presencia tanto de la presunción de buen derecho (*fumus boni iuris*) como del peligro de daño irreparable por la definitiva (*periculum in damni*). Pero, sin duda, eso no fue lo más grave de este peculiar fallo, sino que el mismo condenó a la extinción la tutela cautelar en el contencioso tributario al exigir la *plena certeza* tanto del *fumus boni iuris* como del *periculum in damni*, algo que es completamente antagónico con la teoría general de las medidas cautelares.

Baste sólo recordar que en la teoría general de las medidas cautelares se exige al juez que evalúe sumariamente la posibilidad de que la pretensión procesal deducida pueda ser acordada en la sentencia de fondo, porque los argumentos de hecho y de derecho en que se sostiene lucen razonables y verosímiles. Pero evaluar la apariencia de buen derecho no supone prejuzgar sobre el fondo, porque puede suceder que al final del proceso se determine que aquello que se estimó como presunción del derecho reclamado, no era tal. De modo que la labor del Juez no busca la *certeza* sino la *posibilidad*, a través de un examen superficial (*summaria cognitio*), de una valoración *prima facie* de los alegatos de las partes, de la certidumbre y razonabilidad de los argumentos de cada una de ellas y, si existieren, de las pruebas e indicios que estén incorporados al expediente o que sean acompañadas a la solicitud, si ésta no fue administrada a la acción.

En adición a este requisito, la teoría general de las medidas cautelares ordena al juez que evalúe o bien que la pendencia del juicio puede traer como resultado la inejecutabilidad de la sentencia, por haber desaparecido el derecho

sobre el cual la misma recaería (*periculum in mora*) o bien que una de las partes, en ejercicio del derecho que está en discusión en el proceso principal, puede causar a la otra un daño que no podrá ser reparado o que será de muy difícil reparación por la sentencia definitiva (*periculum in damni*).

Si se exige a la parte que acredite la *certeza del derecho*, entonces es obvio que si el juez otorga la tutela cautelar solicitada, estaría reconociendo la procedencia de la pretensión procesal deducida y si no la concede, estaría avanzando igualmente el sentido que tendrá la decisión definitiva. El problema en realidad no es avanzar de alguna manera la decisión definitiva, sino pedirle a la parte solicitante de la medida que pruebe el derecho que le asiste, como si en vez de una tutela cautelar, anticipada y provisional fuera a otorgarse una tutela judicial definitiva. En cuanto al daño, lo que debe evaluarse es el riesgo de que éste se produzca y la posibilidad de su reparación integral por el fallo definitivo, no es en lo absoluto necesario -porque es prácticamente imposible- probar un daño que no ha ocurrido y que precisamente se quiere *evitar*.

Desafortunadamente los jueces contencioso-tributarios han deformado la teoría general de las medidas cautelares, para llevarla a un punto donde es prácticamente imposible para el justiciable obtener la tutela anticipada de su situación jurídica, presuntamente lesionada por la actuación de las Administraciones Tributarias.

#### ***4.7\_. Las Barreras Infranqueables para Ejecutar Sentencias Condenatorias Contra la Administración Tributaria.***

Cuando la sentencia que resuelve la disputa con la Administración Tributaria es *mero declarativa* porque se concreta a declarar la nulidad de un acto administrativo de contenido tributario, la ejecución de tal decisión no envuelve problema alguno, como se puede comprender con facilidad. La decisión simplemente retira del mundo jurídico un acto viciado de nulidad que, en adelante, no podrá producir efecto alguno en la esfera jurídico-subjetiva del sujeto pasivo de la imposición.

Las dificultades sobrevienen cuando la decisión del juez contencioso tributario contiene una condena a una prestación de dar o de hacer (suponiendo, claro está, que los jueces dicten este tipo de fallos). En esos supuestos la ejecución



es casi imposible, pues ni siquiera contiene el Código Orgánico Tributario un procedimiento a seguir para ejecutar forzosamente las decisiones que desfavorecen a la Administración Tributaria y en el caso de las sentencias a ser ejecutadas contra la República, la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República prevé un inexpugnable *sistema de contención* que hace impracticable la ejecución de sentencias de condena.

El artículo 99 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, establece que cuando la República sea condenada en juicio, el tribunal encargado de ejecutar la sentencia notificará al Procurador quien a su vez solicitará al órgano respectivo, que dentro del lapso de sesenta (60) días siguientes, informe al tribunal sobre la forma y oportunidad de ejecución.

Asimismo, y conforme al artículo 100 de esta Ley, la parte interesada, previa notificación, puede aprobar o rechazar la proposición del órgano o ente público que corresponda y, en el último caso, el tribunal debe fijar otro plazo para presentar nueva propuesta; si la misma no es aprobada por la parte interesada, o si el organismo respectivo no hubiere presentado alguna, el tribunal debe determinar la forma y oportunidad de dar cumplimiento a lo ordenado por la sentencia, según los procedimientos siguientes:

(i) Si se trata de cantidades de dinero, el tribunal, a petición de la parte interesada, debe ordenar que se incluya el monto a pagar en la partida respectiva de los próximos dos ejercicios presupuestarios, a cuyo efecto debe enviar al Procurador General de la República copia certificada de la decisión, la cual debe ser remitida al órgano o ente correspondiente. El monto que se ordene pagar debe ser cargado a una partida presupuestaria no imputable a programas.

(ii) Si se trata de entrega de bienes, el tribunal debe poner en posesión de los mismos a quien corresponda. Si tales bienes estuvieren afectados al uso público, a actividades de utilidad pública o a un servicio público, el tribunal debe acordar la fijación del precio mediante avalúo realizado por tres peritos, nombrados uno por cada parte y el tercero de común acuerdo. En caso de desacuerdo, el tercer perito es nombrado por el tribunal.

La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, ha dictado en esta materia una Sentencia que es muy relevante. Se referirá a la decisión de fecha 18 de Julio de 2000, dictada en el caso: *Félix Enrique Páez vs. Cantv*, que por su importancia se cita *in extenso*:

El problema de la ejecución de los fallos judiciales, (...) constituye un verdadero obstáculo al derecho a la tutela judicial efectiva, cuando la parte que resulta vencedora en juicio, no es repuesta en su derecho y verdaderamente compensada, siendo éste un punto no menos trascendental que la función de juzgar en todos los procesos, ya que la potestad jurisdiccional, sin duda, debe ir más allá, no agotando su contenido en la exigencia de que el interesado acuda a los órganos jurisdiccionales para solicitar justicia, sino incluso haciendo ejecutar lo juzgado, de manera tal que, quien tenga la razón, pueda igualmente ejecutar el derecho que le asiste.

Así pues, se tendrá un derecho acorde y en sintonía con uno de los pilares fundamentales -sino el más importante- de los ordenamientos jurídicos modernos, éste es, el derecho a la tutela judicial efectiva, que lleva implícito otros derechos que la caracterizan, interpretada de una manera uniforme y pacífica tanto por doctrina como jurisprudencia, como el derecho a obtener acceso a la justicia, el derecho a intentar todas las acciones y recursos procedentes en vía judicial, el derecho a la tutela judicial cautelar y el derecho a la ejecución del fallo.

Al negarse la ejecución de una decisión de cualquier Tribunal de la República, o al pretender ejecutar una decisión judicial sin atender a los preceptos que al efecto impone el ordenamiento jurídico, se está con ello contrariando un derecho de rango constitucional, el cual es, sin duda alguna, el mencionado derecho a la tutela judicial efectiva. (...).

Es por ello, que el ejercicio de este deber (obligación de hacer ejecutar lo juzgado) atribuido al Poder Judicial como rama del Poder Público, encuentra fundamento en una serie de normas tanto de rango constitucional, como de rango legal, y al efecto cabe referirse de una manera muy breve, a esas disposiciones que nos permiten invocar tal derecho, así como la determinación de normas que igualmente fijan la responsabilidad del Estado-Juez, cuando ha actuado con inobservancia de su obligación de hacer ejecutar lo ordenado mediante una decisión judicial. (...).

Aun cuando el derecho de los accionantes a que le sea ejecutado el derecho que le ha asistido en un proceso judicial, proviene de la interpretación conjunta de una serie de artículos constitucionales y legales, no hay lugar a dudas de que podríamos considerar que el punto de partida del referido derecho, deviene de la consagración constitucional del Estado venezolano, como un Estado de derecho y

de **Justicia** (Vgr. Artículo 2 de la Carta Magna) y de la constitucionalización que asimismo le atribuye el artículo 26 de la vigente Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, al derecho a la tutela judicial efectiva, en la cual se halla implícita la obligación de los jueces de ejecutar las sentencias, como consecuencia directa del derecho que tienen los ciudadanos de acceder a la justicia y poner en movimiento el aparato judicial del Estado, en cualquier tipo de proceso.

Igualmente tenemos que el artículo 137 del referido texto constitucional, impone la obligación al Poder Público (quedando enmarcado el Poder Judicial dentro del mismo) de sujetar su actuación al deber de cumplir y obedecer lo dispuesto en la Constitución y las Leyes, así como también se les impone a los habitantes de la República (venezolanos y extranjeros) la misma obligación, abarcando el cumplimiento de las órdenes que en ejercicio de sus atribuciones dicten los órganos legítimos del poder Público (artículo 131 eiusdem). Tal sometimiento al ordenamiento jurídico constitucional y legal, ha sido definido por la doctrina como el 'principio de la legalidad' o 'sometimiento del Poder Público al bloque que conforma el ordenamiento jurídico', de donde resulta que la ejecución de sentencias es una de las vertientes de dicho sometimiento, puesto que en la sentencia se contiene la interpretación definitiva de la ley y por tanto también la resolución irrevocable del conflicto planteado, siendo que, por medio de la sentencia, se garantiza la aplicación de la ley o del principio de la legalidad de la administración.

Por otro lado, y en garantía de la efectividad de los fallos dictados por los Tribunales de la República, el derecho a la ejecución de sentencias encuentra en la Constitución, otro fundamento importante al establecer todo un sistema de responsabilidad de la República, por los daños causados por autoridades legítimas en el ejercicio de la función pública (artículos 25, 138, 139 y 140) en cualesquiera de sus ramas (Ejecutivo, Legislativo, Ciudadano, Electoral o Judicial), así como también consagra lo relativo al control jurisdiccional de la actividad administrativa del Poder Público, y la posibilidad de condenar patrimonialmente a la República, cuando en el caso específico no se ha dado cumplimiento o se ha retardado la obligación de ejecutar las sentencias (artículo 259). Igualmente, este derecho a la ejecución, encuentra sólido apoyo en el principio de separación de poderes, en el principio de independencia, imparcialidad y autonomía judicial, en la obligación de los órganos del Poder Judicial de conocer las causas de su competencia y hacer ejecutar lo juzgado, en la consagración del

proceso como un instrumento para la realización de la justicia, así como en el establecimiento de la Responsabilidad del Estado-Juez, principios éstos consagrados en los artículos 136, 253, 254, 255, 256 y 257 de la Constitución, de donde se desprende que el Poder Judicial es autónomo y tiene potestad para decidir y ejecutar lo juzgado, a lo cual incluso deben colaborar los otros poderes, de donde resulta que el incumplimiento de la Administración de las sentencias produce un desequilibrio incompatible con el principio de separación de poderes, y que en fin, la necesidad de ejecución forzosa de las sentencias está postulada por el principio de seguridad jurídica (...).”

Asimismo, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha hecho especial énfasis en la importancia del derecho a la ejecución de las sentencias contra los entes públicos, como lo revela decisión de fecha 3 de Octubre de 2002, adoptada en el caso: *Tomás Colina vs. Municipio Iribarren del Estado Lara*, en la que se reafirma la vigencia del privilegio de la ejecución y el poder del juez para ejercer las medidas de constreñimiento a que haya lugar, bajo el apercibimiento al ente rebelde sobre las consecuencias penales que su conducta puede acarrear de acuerdo con el artículo 485 del Código Penal. Esta sentencia califica la invocación de la falta de previsión presupuestaria para ejecutar la sentencia como un *fraude a la ley* y un *abuso de derecho*.

De igual forma, en Sentencia de fecha 28 de Noviembre de 2002, dictada en el caso: *Yasmín Solangel Yejan Monteverde*, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha destacado que los privilegios y prerrogativas en favor de la Administración, aunque necesarias, deben ser explícitas, no pueden ser genéricas sino muy por el contrario específicas, debiendo considerar la incidencia que su vigencia pueda ocasionar frente en los derechos del ciudadano.

Esta última decisión, de capital importancia en el tema analizado, señala textualmente:

...las prerrogativas no constituyen un impedimento para el ejercicio del derecho de acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva, que se vería materializado, en este caso, con la ejecución de la sentencia, sino que más bien, tales normas son reguladoras de un procedimiento especial de ejecución, que garantiza la continuidad de los servicios públicos y la protección del interés general, por lo que el juez, para hacer efectivo el cumplimiento

de lo fallado, debe recurrir al sistema con el mismo orden de prelación -dispuesto en el texto normativo- que la ley pone a su disposición para hacer ejecutar la cosa juzgada por parte de la República, y de no resultar efectivos tales mecanismos, en última instancia, y en aras de garantizar el efectivo ejercicio del derecho de acceso a la justicia, puede acudir a la ejecución forzosa del fallo a través del procedimiento ordinario, siempre y cuando la medida no recaiga sobre bienes cuya naturaleza y particularidades impidan la continuación de un servicio público, o estén afectados al interés general o se trate de bienes de dominio público.

La realidad práctica, muy desafortunada, es que los fallos condenatorios contra los entes públicos en general, que por cierto son casi inexistentes ahora, son inejecutables, y los jueces no hacen esfuerzo alguno por *ejecutar lo juzgado*, con lo cual el derecho a la tutela judicial efectiva resulta completamente sacrificado.

## 5\_. Epílogo.

Vienen muy a propósito en este asunto las doctas reflexiones del profesor ROMERO-MUCI, quien ha descrito en forma muy certera y descarnada la gravísima desinstitucionalización de la justicia tributaria: “La desinstitucionalización tributaria se radicalizó con la disminución de las posibilidades de defensa frente a unas Administraciones Tributarias robustecidas de competencias exorbitantes para la determinación de los tributos y de privilegios procesales que empalidecen las garantías del debido proceso y la tutela judicial efectiva.

Las mismas Leyes habilitantes sirvieron para crear privilegios procesales injustificados, incluida la desjudicialización de las medidas cautelares y la ejecución de créditos fiscales directamente por la Administración Tributaria. Tal degradación se resume frente a cualquier fiscalización en la emboscada del “**tener que pagar primero y solo poder reclamar después.**” Campo fecundo para la arbitrariedad y la corrupción. Quizás la razón fundamental de la descomposición institucional es la ineffectividad de la garantía judicial. Se desmontó el control jurisdiccional del poder con repercusiones nefastas sobre la seguridad jurídica, la legalidad, el Estado de Derecho y la democracia.

Desde los Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia hasta el último tribunal de municipio dejaron de funcionar de forma independiente, objetiva y eficazmente frente a los otros poderes. La cooptación político partidista de todos los cargos públicos, en especial de los jueces de máxima instancia, es lo que más ha resentido esta paulatina deriva autoritaria, que ya no deja dudas de haberse convertido en una 'dictadura totalitaria.'"<sup>37</sup>

En definitiva, el panorama de la justicia tributaria en Venezuela es realmente desolador y no se vislumbra cambio alguno en el corto y mediano plazo, sino exactamente todo lo contrario; es decir, un deterioro más profundo de los derechos y garantías de los justiciables frente a las actuaciones, omisiones y vías de hecho de la Administración Tributaria, con la consecuente renuncia a acudir a los tribunales para obtener la tutela de los derechos.

Es conveniente señalar aquí que el derecho al debido proceso y sus derivados (como el derecho a la defensa, a la prueba, a la presunción de inocencia, a no autoinculparse, al Juez Natural, entre otros) y el derecho a la tutela judicial efectiva, son *derechos humanos* reconocidos en instrumentos internacionales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José). La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que la protección judicial "constituye uno de los pilares básicos de la Convención Americana y del propio Estado de Derecho en una sociedad democrática."<sup>38</sup>

La Corte ha señalado asimismo que "los artículos 8 y 25 de la Convención también consagran el derecho al acceso a la justicia, norma imperativa del Derecho Internacional."<sup>39</sup> Igualmente ha dicho que "el principio de tutela judicial efectiva requiere que los procedimientos judiciales sean accesibles para las partes, sin obstáculos o demoras indebidas, a fin de que alcancen su objetivo de

---

<sup>37</sup> **Romero-Muci, H.** (2019) (In)moralidad Tributaria en Venezuela. Entre la Distopía y la Anomia Social, En "XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Patologías del Sistema Tributario Venezolano. De la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)." Pág. 187.

<sup>38</sup> Cfr. Caso Castillo Páez vs. Perú. Fondo. Sentencia de 3 de Noviembre de 1997. Serie C. N° 34. Párr. 82, y, Caso Lagos del Campo Vs. Perú. Supra. Párr. 174.

<sup>39</sup> Cfr. Caso Goiburú y Otros vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 22 de Septiembre de 2006. Serie C. N° 153. Párr. 131, y Caso Lagos del Campo Vs. Perú. supra, Párr. 174.

manera rápida, sencilla e integral.”<sup>40</sup> Pero la efectividad de la tutela judicial o el acceso a la justicia depende de que exista Estado de Derecho.

Así lo afirma MARIO MELGAR ADALID: “La idea de un derecho a la justicia supone necesariamente un Estado social de derecho o un estado en donde se practique la justicia. La necesidad de disponer de reglas para dirimir las controversias no surgió de manera espontánea, ni es producto de la casualidad histórica. Las explicaciones científicas sobre el desarrollo de la justicia están estrechamente ligadas a la noción del Estado, en tanto la aplicación y ejecución del Derecho surge como función primordial del poder público.”<sup>41</sup>

Lo anterior tiene una consecuencia jurídico-procesal muy importante que es el llamado *control de la convencionalidad* a través de cual es posible reclamar la protección de estos derechos fuera del ámbito del derecho interno, cuando los medios de protección procesal arbitrados por éste son inoperativos o están sometidos al control del poder político. El Profesor Badell afirma (2020):

La protección de los derechos fundamentales y, especialmente, los Derechos Humanos se ha internacionalizado y ha dejado de estar limitada por fronteras, por lo que en su consagración y protección pueden coincidir tanto normas de derecho interno como de derecho internacional. Efectivamente, los Derechos Humanos pueden estar contenidos tanto en instrumentos normativos constitucionales como en convenios internacionales. Lo mismo ocurre, consecuentemente, con su protección que puede hacerse efectiva a través de los tribunales nacionales o por medio de los internacionales. De lo anterior es fácil deducir la intensa interrelación que existe entre el derecho procesal internacional de los derechos humanos y el Derecho Procesal Constitucional.<sup>42</sup> Pág. 337.

---

<sup>40</sup> CIDH (2018) *Cuadernillo de Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Derecho a la Vida* N° 21. San José de Costa Rica.

<sup>41</sup> Melgar, M. (1998) El Derecho Humano de Acceso a la Justicia, En “*Liber Amicorum Héctor Fix-Zamudio*.” Secretaría de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. San José, Costa Rica. Tomo II. Pág. 1037.

<sup>42</sup> Badell, R. (2020) “*Derecho Procesal Constitucional*.” Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Colección Estudios N° 121, Caracas. Pág. 337.

La justicia tributaria debe reinstitucionalizarse y devolver a los ciudadanos la confianza perdida. Eso no puede lograrse sin una justicia profesional, independiente, autónoma e imparcial, que juzgue en Derecho, que lo haga prontamente, y que ejecute sus decisiones; es decir, que satisfaga, en todos sus aspectos el derecho humano y constitucional *a la tutela judicial efectiva*.

## CONCLUSIONES

Tales son, expuestos a grandes rasgos, algunos de los problemas más vivos que hoy tiene planteados el Derecho Financiero, y, el Derecho Tributario. Todos ellos ofrecen arduas dificultades, porque la profunda transformación que actualmente se está produciendo en la estructura social de Venezuela, y, al enorme despliegue de actividades que éstos han de acometer para resolver los problemas de la economía interna e internacional, otorga a las cuestiones fiscales una virulencia que no habían alcanzado nunca.

En estas circunstancias, tal vez piensen muchas gentes que la elaboración meticulosa de las instituciones financieras y tributarias, a que se ha entregado un núcleo selecto de juristas en diversos Estados de la geografía nacional, constituye una tarea que no podrá echar raíces en las horas convulsas que vivimos. Si para algo se han escrito estas líneas, es para demostrar cuan descaminados andan los que así piensan. Nunca como ahora, la tarea de los juristas podrá aliviar tanto a los hombres y a las naciones. Cuando se perfila en el horizonte un nuevo conjunto de instituciones, articuladas en los ordenamientos positivos, el caos se convertirá en sistema y la luz disipará las sombras. No puede olvidarse las palabras con que RIPERT da fin a uno de sus libros más sugestivos: «*La obra del jurista es la única, que perdura cuando se aplaca el tumulto de la revolución*» Muchas gracias a la Directiva del Grupo de Investigación Robert Von Möhl por la cordial Invitación.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

**Badell, R.** (2020) "*Derecho Procesal Constitucional.*" Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Colección Estudios N° 121, Caracas D.F., Venezuela.



**Badell, R.** (2005) Procedimientos Judiciales Previstos en el Código Orgánico Tributario. Especial referencia al Recurso Contencioso Tributario. En *“Revista de Derecho. Tribunal Supremo de Justicia. N° 19”* Caracas, Venezuela.

**Caballero, R.** (2017) Desequilibrios de la Relación Jurídico Procesal entre Fisco y Contribuyente en el Proceso Tributario Venezolano, En *“Revista de Derecho Tributario N° 153 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).”* Caracas, Venezuela.

**Calamandrei, P.** (1943) *“Istituzioni di Diritto Processuale Civile secondo il nuovo Codice.”* Padova, Italia.

**Canova, A.** (2009) *“La Realidad del Contencioso Administrativo Venezolano (Un llamado de atención frente a las desoladoras estadísticas de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en 2007 y primer semestre de 2008).”* FUNEDA. Caracas, Venezuela.

**CIDH** (2018) *“Cuadernillo de Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Derecho a la Vida N° 21.”* San José de Costa Rica.

**Couture, E.** (1981) *“Fundamentos del Derecho Procesal Civil.”* Depalma. Buenos Aires, Argentina.

**D’Vivo, K.** (2012) Alcance y Justificación de las Prerrogativas Procesales de la República, y su extensión a otros Entes de Derecho Público, En *“30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tomo II de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).”* Caracas D.F., Venezuela.

**Fraga-Pittaluga, L.** (1996) *“La Terminación Anormal del Proceso Administrativo por Inactividad de las Partes. Perención y Desistimiento Tácito.”* Vadell Hermanos Editores. Caracas, Venezuela.

**Fraga-Pittaluga, L.** (2020) *“Arbitraje Tributario Interno e Internacional.”* Editorial Jurídica Venezolana (EJV). Colección Biblioteca Allan Randolph Brewer-Carías No. 2. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Católica Andrés Bello. Caracas, Venezuela.

**Gimeno V.** (1981) *“Fundamentos del Derecho Procesal.”* Civitas. Madrid, España.

**Gimeno, V. et all** (1996) *“Derecho Procesal Administrativo.”* Tirant lo Blanch. Madrid, España.

**Iturbe, M.** (2019) Algunos Aspectos Relevantes Sobre la Actualización de las Multas Conforme al Código Orgánico Tributario, En *“Patologías del Sistema*

*Tributario Venezolano. XVIII Jornadas de Derecho Tributario 2019 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).* Caracas D.F., Venezuela.

**Liebman, E.T.** (1980) *Manual de Derecho Procesal Civil.* EJEA. Buenos Aires, Argentina.

**Mauach, R – Zipf, H.** (1994) *Derecho Penal. Parte General I.* Astrea. Buenos Aires, Argentina.

**Melgar, M.** (1998) El Derecho Humano de Acceso a la Justicia, En *“Liber Amicorum Héctor Fix-Zamudio. Tomo II.”* Secretaría de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. San José, Costa Rica.

**Octavio, J.A.** (2007) El Ajuste por Inflación de las Sanciones Pecuniarias en el Código Orgánico Tributario de 2001. En *“Revista de Derecho Tributario N° 115 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).”* Caracas, Venezuela.

**Podetti, R.** (1944) Trilogía Estructural de la Ciencia del Derecho Procesal, En *“Revista de Derecho Procesal Argentina.”* Buenos Aires, Argentina.

**Romero-Muci, H.** (2013) Evolución (o involución) Jurisprudencial en el Contencioso Tributario, En *“Revista de Derecho Tributario N° 139 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).”* Caracas D.F., Venezuela.

**Romero-Muci, H.** (2019) (In)moralidad Tributaria en Venezuela. Entre la Distopía y la Anomía Social, En *“XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Patologías del Sistema Tributario Venezolano. De la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).”* Caracas D.F., Venezuela.

**Ruan, G.** (1985) El Contencioso Tributario, En *“Revista de Derechos Público N° 21”* Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, Venezuela.

**Sáinz de Bujanda, F.** (1951) Estado de Derecho y hacienda Pública, En *“Revista de Administración y Hacienda Pública N° 6.”* Madrid, España. Págs. 193-212.

**Von Bülow, F.** (1968) *“Die lehre von den processeinreden und die processvoraussetzungen.”* Giesen, Deutschland.

**Weffe, C.** (2016) Inflación y Derecho Penal Tributario. Las Sanciones Tributarias como Obligaciones de Valor. En *“Revista de Derecho Tributario N° 150 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).”* Caracas, Venezuela.

## REFERENCIAS NORMATIVAS

**Gaceta Oficial N° 5.453** Extraordinaria del 24 de Marzo de 2000. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

**Gaceta Oficial N° 39.451** del 22 de Junio de 2010. Código Orgánico Tributario.

**Gaceta Oficial N° 39.451** del 22 de Junio de 2010. Ley Orgánica de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa.

**Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario** del 18 de Noviembre de 2014. Código Orgánico Tributario.

**Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario** del 29 de Enero de 2020. Código Orgánico Tributario.

**Gaceta Oficial N° 6.405** del 07 de Septiembre de 2018. Convenio Cambiario N° 1 Banco Central de Venezuela.

**Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario** de Fecha 30 de Diciembre de 2015. Decreto con Rango, Fuerza y Efecto de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

## CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

**Sentencia N° 119** del 21 de Marzo de 2019. SPA-TSJ. Caso *Acoma Ingeniería, C.A.*

**Sentencia N° 96** en fecha 01 de Febrero de 2018. TSJ-SPA. Caso: *C.D.B. Compañía de la Belleza, C.A.*

**Sentencia N° 142** de Fecha del 7 de Marzo de 2017. SPA/TSJ. Caso *Servicios Funerarios Memoriales y Exequiales El Cercado C.A.*

**Sentencia N° 316** del 16 de Marzo de 2016. SPA-TSJ. Caso: *Compañía Brahma de Venezuela, S.A.*

**Sentencia N° 114** del 19 de Febrero de 2015. SPA-TSJ. Caso: *Sucesión de Carlota Figueredo de Mancera.*

**Sentencia N° 530** en fecha 13 de Mayo de 2015. TSJ/SPA. Caso: *Hugo Alberto Briceño.*

**Sentencia N° 1.071** del 10 de Agosto de 2015. SC-TSJ. Caso: *María del Rosario Hernández Torrealba.*

**Sentencia N° 1658** del 10 de diciembre de 2014. Caso: *Plusmetal Construcciones de Acero, C.A.*

**Sentencia N° 587** de fecha 11 de Mayo de 2011. SPA-TSJ. Caso: *CITIBANK N.A. Sucursal Venezuela.*

**Sentencia N° 1960** del 15 de Diciembre de 2011. SC-TSJ. Caso: *Neila Judit Negrón Portillo.*

**Sentencia N° 293** de Fechas 14 de Abril de 2010. SC-TSJ. Caso *Miguel Ángel Martín Tortabú.*

**Sentencia N° 1.266** del 09 Diciembre de 2010. SC-TSJ. Caso *David José Rondón Jaramillo.*

**Sentencia N° 1.238** de Fecha 30 de Septiembre de 2009. SC-TSJ. Caso: *Julián Isaías Rodríguez Díaz.*

**Sentencia N° 812** En Fecha del 9 de Julio de 2008. SPA-TSJ. Caso *Banesco Banco Universal, C.A.*

**Sentencia N° 911** en Fecha del 6 de Agosto de 2008. SPA-TSJ. Caso *Importadora Mundo del 2000, C.A.*

**Sentencia N° 2.157** del 16 de Noviembre de 2007 en el Caso: *Nestlé de Venezuela, C.A.*

**Sentencia N° 566** en Fecha del 02 de Marzo de 2006. SPA-TSJ. Caso *Agencias Generales Conaven, S.A.*

**Sentencia N° 607** del 03 de Junio de 2004. SPA-TSJ. Caso *Deportes El Marques, C.A.*

**Sentencia N° 71** de Fecha 03 de Octubre de 2002. SC-TSJ. Caso: *Tomás Colina vs. Municipio Iribarren del Estado Lara.*

**Sentencia N° 232** de Fecha 28 de Noviembre de 2002. Caso *Yasmín Solangel Yejan Monteverde.*

**Sentencia N° 956** de Fecha 1 de Junio de 2001. SC-TSJ. Caso: *Fran Valero González.*

**Sentencia N° 2.673** de Fecha 14 de Diciembre de 2001. SC-TSJ. Caso: *DHL Fletes Aéreos, C.A. y otros.*

**Sentencia N° 21** del 18 de Julio de 2000. SPA-TSJ. Caso: *Félix Enrique Páez vs. Canto.*



Sentencia del 14 de Octubre de 1990. CSJ-SPA. Caso: *Scholl Venezolana, C.A.*  
Magistrado Ponente: Dr. Luis Henrique Farías Mata.

TCE. Sala Primera. 14 de Julio de 1981. Ponente: Don Manuel Diez de Velasco.  
BOE 20 de Julio de 1981.

Caso Castillo Páez vs. Perú. Fondo. Sentencia de 3 de Noviembre de 1997. Serie  
C. N° 34. Párr. 82, y, Caso Lagos del Campo Vs. Perú. Supra. Párr. 174.

Caso Goiburú y Otros vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de  
22 de Septiembre de 2006. Serie C. N° 153. Párr. 131, y Caso Lagos del Campo Vs.  
Perú. Supra. Párr. 174.