

EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO EN VENEZUELA EN 2012

Carlos E. Weffe H.*

La parafiscalidad, auténtico fenómeno hacendístico que, paralelo a la disciplina financiera del ingreso y al rigor del tributo –en especial a la reserva legal– configura una noción esencialmente *negativa*¹ para el sistema tributario, dominó el escenario de la tributación en Venezuela en 2012. Algunas de sus figuras más emblemáticas fueron objeto de regulación en el período, ahondando el daño que su uso indiscriminado produce, y que con sobrado acierto describe Ferreiro Lapatza:

“Se crea un sistema parafiscal independiente del sistema fiscal ordinario. Un sistema que no responde en la medida deseable a los principios de legalidad, capacidad y seguridad. Un conjunto de tributos, más que un sistema, desordenado, que impide su utilización como instrumento del Estado, que entorpece la utili-

* Abogado (UCAB, 1997). Especialista en Derecho Tributario (UCV, 2003). Candidato a Doctor en Derecho (UCV, defensa de tesis pendiente). Profesor jefe de la cátedra de «Finanzas Públicas», Escuela de Derecho, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas (UCV). Profesor de la cátedra de «Ilícitos Tributarios», Especialización en Derecho Tributario, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas (UCV). Profesor de la cátedra de «Problemas Federales y Municipales», Escuela de Derecho, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas (Universidad Monteávila). Profesor de la cátedra «Taller de Derecho Constitucional y Administrativo», Escuela de Derecho, Facultad de Derecho (UCAB). Profesor de la cátedra de «Actualidad Jurisprudencial en Materia Penal Tributaria». Diplomado en Deberes y Derechos del Contribuyente. Centro Internacional de Actualización Profesional (UCAB). Ex profesor de postgrado del Instituto de Estudios Superiores de Administración (IESA), la Universidad Metropolitana, la Universidad Católica del Táchira, la Universidad Fermín Toro y la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública. Ganador del Premio de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales (2011). Autor de 33 artículos y monografías publicadas en materia de Derecho penal tributario, Derecho constitucional tributario y Derecho constitucional.

1 HOYOS JIMÉNEZ, Catalina; “Tributos Vinculados y Parafiscalidad”, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*. Tomo I. Marcial Pons. Buenos Aires, 2008, p. 815; y FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero Español*. 18ª edición. Marcial Pons. Madrid, 1996, p. 315.

zación del sistema fiscal, que impide cálculos económicos correctos, que aumenta, aunque sea disimuladamente, la presión fiscal sin responder a una idea coherente y que perturba, en definitiva, no sólo la actividad financiera del Estado, sino su total actividad administrativa, creando diferencias e intereses «privados» en los distintos organismos y cuerpos de funcionarios públicos”².

Ello justifica que, en su mayoría, los comentarios contenidos en las líneas que siguen estén referidos, de una forma u otra, a la parafiscalidad como tendencia del Derecho Financiero y Tributario en Venezuela en 2012. Pasemos a un resumen de las novedades normativas más importantes ocurridas durante ese año, necesariamente limitado por los condicionantes de espacio propios de un trabajo de este tipo.

I. DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO

A. El extraño caso de la contribución especial sobre precios extraordinarios y exorbitantes en el mercado internacional de hidrocarburos

El 27 de febrero de 2012³, el Ejecutivo Nacional reformó, con base *genérica* en la Ley que Autoriza al Presidente de la República para dictar Decretos con Rango, Valor y Fuerza de Ley en las materias que se Delegan⁴, el Decreto-Ley que crea la Contribución Especial por Precios Extraordinarios y Precios Exorbitantes en el Mercado Internacional de Hidrocarburos.

La reforma, en sí misma, es *puntual*; modifica únicamente (i) la *afectación* de los recursos obtenidos por esta vía (artículo 2); y (ii) las formas de liquidación y pago de la obligación tributaria (artículo 10). Sin embargo, estos cambios justifican, aun brevemente, un comentario sobre los aspectos más controversiales de tan singular figura, en tanto

2 FERREIRO LAPATZA; *Curso...* p. 314.

3 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.871, del 27 de febrero de 2012.

4 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.009 Extraordinario, del 17 de diciembre de 2010.

dichas modificaciones tienen su base, precisamente, en estas cuestiones.

1. *Reserva legal tributaria, ¿reserva parlamentaria? La forma «legal» del tributo.*

La forma más antigua de reserva legal, en la acepción que hoy damos al concepto⁵, es la propia de los tributos. En efecto, el principio de reserva legal tributaria tiene su origen, al menos por escrito, el 15 de junio de 1215, cuando en las praderas de Runnymede la nobleza arrancó del rey *Juan Sin Tierra*, bajo la coacción militar, la denominada *Carta Magna*⁶. Seguramente, esa es la causa por la que Moles Caubet identifica a las cargas tributarias como “*la reserva legal más antigua*”, a pesar de que el ilustre profesor español señala a la “Gloriosa”, la revolución incruenta de la Inglaterra de 1689, como origen histórico común de los “dominios reservados a la ley formal”, rebelión de la que surge, el 13 de febrero de ese año, el *Bill of Rights*, consagratoria de “una serie de verdaderos derechos limitativos de las prerrogativas del monarca”⁷.

La reserva legal tributaria forma, junto con otros derechos y garantías *fundamentales*, la que Moles Caubet llama con acierto la “reserva legal clásica”, que comprende, en su enumeración, los derechos que la Constitución de 1961⁸ recogía como *derechos individuales* en el Capítulo III del Título III, que trataba de los deberes, derechos y garantías. Todos ellos conforman, como fácilmente puede deducirse

5 La reserva legal es, en palabras de MOLES CAUBET, la zona de “dominio de la ley formal”; esto es, el ámbito de regulación exclusiva de la ley, variable de un ordenamiento a otro, pero que por su naturaleza de mecanismo de protección de derechos fundamentales. MOLES CAUBET, Antonio; “El principio de legalidad y sus implicaciones”, en *Estudios de Derecho Público*. Compilado por Oswaldo ACOSTA-HOENICKA. Instituto de Derecho Público. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas. Universidad Central de Venezuela. Caracas, 1997, pp. 283-291.

6 CASÁS, José Oswaldo; «Estudio Preliminar sobre los Aspectos Introdutorios al Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria», en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1994, p. 127.

7 MOLES CAUBET; *El principio...* pp. 283, 285.

8 Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 3.357 Extraordinario, del 2 de marzo de 1984.

de su enumeración⁹, un estatuto de la *dignidad humana*¹⁰, que –como tal– sólo puede ser regulable por el propio ciudadano, a través de su consentimiento expresado por los órganos de representación política: en términos familiares al Derecho tributario, no puede haber imposición sin representación, “*no taxation without representation*”.

No obstante, las necesidades del Estado moderno –desde 1914, con el estallido de la Primera Guerra Mundial– y, en particular, con la asunción de la noción de Estado Social¹¹ en Latinoamérica, primero, con la Constitución mexicana de *Querétaro* de 1917, y Europa, después, con la Constitución alemana de *Weimar* de 1919, impusieron –dada la lentitud del proceso legislativo ordinario para atender las emergencias que situaciones excepcionales y de contingencia producen para perturbar la convivencia social– el eventual apoderamiento al Ejecutivo de funciones legislativas, relajando así *excepcionalmente* la separación de funciones que es base del sistema estatal¹².

- 9 A saber, los derechos a: (i) la vida; (ii) el honor, la reputación y la vida privada; (iii) la libertad y la seguridad personales; (iv) la inviolabilidad del hogar doméstico; (v) la inviolabilidad de la correspondencia; (vi) el libre tránsito; (vii) la libertad religiosa; (viii) la libertad de expresión; (ix) la petición y oportuna respuesta al Estado; (x) el acceso a la justicia, la tutela judicial efectiva la defensa y al debido proceso; (xi) al juzgamiento por juez natural, y legalidad sancionatoria; (xii) asociación; y (xiii) reunión.
- 10 En el sentido de la igual consideración y respeto que merece todo ser humano, como piedra basal de cualquier sistema jurídico. DWORKIN, Ronald; *Los Derechos en Serio*. Traducción del original inglés por Marta GUASTAVINO. Ariel. Barcelona (España), 2002, pp. 388-389.
- 11 Cfr. PEÑA SOLÍS, José; *Los Tipos Normativos en la Constitución de 1999*. Colección Estudios Jurídicos N° 14. Ediciones del Tribunal Supremo de Justicia. Caracas, 2005, pp. 34-35. Sobre la cláusula de Estado Social, además de la doctrina clásica en la materia –la cual nos abstenemos de referir en obsequio de la brevedad–, resulta de interesante y provechosa lectura la polémica que, en el marco del Seminario, han sostenido los profesores José Ignacio HERNÁNDEZ y Tomás ARIAS CASTILLO, en la que han terciado valiosamente por escrito los profesores Luis Alfonso HERRERA ORELLANA, Jesús J. ORTEGA WEFER, Jesús María ALVARADO ANDRADE y Oscar GHERSI RASSI. Por todos, consúltese el website del Seminario, en <http://bit.ly/9ZBhH5>, 19 de febrero de 2013.
- 12 Cfr. WEFER H., Carlos E; “Delegación Legislativa y Libertad. La Ley Habilitante de 2010, y su relación con la Libertad”, en *Revista de Derecho Público* N° 130. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2012, pp. 51-83.

Es sostenible, sin embargo, que el apoderamiento al Ejecutivo de funciones legislativas es incompatible con la naturaleza consensual del adecuado ejercicio del poder tributario. Como con acierto enseña Romero García, “[c]onfiar al Parlamento, a través del instrumento jurídico de la reserva de ley, la elección de la forma de imposición, garantizar la soberanía parlamentaria en materia tributaria, contribuye a dotar de coherencia a las decisiones tributarias”, en tanto la sede parlamentaria “aparece como única para dotar a la decisión tributaria de un carácter orgánico y sistemático en el ámbito del cuadro financiero”; la reserva parlamentaria, en definitiva, “además de autoimposición, sirve de vehículo a diversas exigencias de índole sustancial, como pueda ser la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes, pero la finalidad última, su función legitimadora, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del poder ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes”¹³.

De lo dicho se sigue entonces que la llamada “contribución especial” sobre precios extraordinarios y exorbitantes en el mercado internacional de hidrocarburos, aun contando con lo peculiar de su conformación, en lo relativo a la naturaleza pública de sus sujetos pasivos¹⁴, no es susceptible –en nuestra opinión– de regulación a través de

13 ROMERO GARCÍA, Felipe; *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz. Cádiz, 2005, pp. 267-269.

14 El artículo 29.1 de la Ley Orgánica de la Administración Pública (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.890 Extraordinario, del 31 de julio de 2008) regula, dentro de las formas que puede adoptar la descentralización funcional, aquella que denomina de “derecho privado”; personas jurídicas constituidas según el Derecho privado, que –en general– adoptan la forma empresarial en función de los objetivos perseguidos con su creación (fundamentalmente, intervención estatal en la economía), dado que normalmente la fuente fundamental de sus recursos proviene de su propia actividad, sea que el Estado participe como único accionista –según el artículo 105 de la Ley– o como accionista mayoritario, con una participación mayor al 50 % de las acciones, de acuerdo con el artículo 102 *eiusdem*. Por su parte, el artículo 6 del Decreto-Ley en comentarios define como sujetos pasivos de la “contribución especial” a (i) los exportadores de hidrocarburos líquidos, tanto naturales como mejorados, y sus derivados; y (ii) las empresas mixtas creadas de conformidad con la Ley Orgánica de Hidrocarburos (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.493, del 4 de agosto de

legislación delegada; esto es, el Decreto-Ley que crea la tantas veces mencionada «contribución especial» es inconstitucional, por haberse dictado en violación –por errónea interpretación– de los artículos 203 y 236.8 de la Ley Fundamental.

2. *Reserva legal y cumplimiento de la obligación tributaria. Condiciones de cumplimiento fijadas por la “Administración Tributaria”*

En el terreno de la práctica, la reserva legal tributaria se expresa a través de la regulación, por acto legal, de los *elementos esenciales del tributo*, por una parte; y de las *modalidades de configuración de la obligación*, por la otra. Dentro de esta segunda categoría –que comprende el tiempo y lugar de realización del hecho imponible, las condiciones de certeza, liquidez y exigibilidad de la obligación, etc.– destaca especialmente los modos de *extinción de la obligación tributaria*. Dicho sintéticamente, es la ley la que debe regular *directamente* las formas de cumplimiento o de extinción, en general, de la obligación tributaria, como fuente general de la obligación y *sin posibilidad de delegación*

2006), que vendan hidrocarburos o sus derivados a Petróleos de Venezuela, S.A. (PDVSA) o a sus filiales. Podría discutirse si, de acuerdo con el artículo 180 de la Constitución (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario, del 19 de febrero de 2009) tales sujetos, PDVSA y sus filiales en el primer caso, y las llamadas “empresas mixtas” en el segundo, son alguna de las “personas jurídicas estatales” a las que se extiende la inmunidad tributaria allí prevista. Como quiera que el fundamento de la inmunidad tributaria estatal es la ausencia de capacidad contributiva, en razón de la afectación total del patrimonio a la satisfacción de las necesidades colectivas que justifican teleológicamente al tributo, no puede –en nuestra opinión– predicarse inmunidad de las formas de descentralización funcional de derecho privado, en tanto estas sí poseen, como agentes económicos en procura de lucro que son, la capacidad económica para soportar las cargas tributarias. No deja de ser curioso, al menos, que estructuras que, formal y funcionalmente, son parte de la Administración Pública sean sujetos pasivos de los tributos a cargo de esas mismas Administraciones, como lo es –en el caso de PDVSA, sus filiales y las empresas mixtas– la “contribución especial” en comentarios. Cfr. CONTRERAS QUINTERO, Florencio; “La industria nacionalizada del petróleo ante la tributación municipal y su incidencia”, en *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas* N° 100. Universidad Central de Venezuela. Caracas, 1996, pp. 49-208.

*alguna al reglamentista, en razón del necesario consentimiento general al que nos referíamos en el sub acápite anterior*¹⁵.

En este orden de ideas, es *inconstitucional*, por violatorio de la reserva legal tributaria en los términos de los artículos 317 de la Constitución y 3 del Código Orgánico Tributario, que el Decreto-Ley que regula la “contribución especial” sobre precios extraordinarios y exorbitantes en el mercado internacional de hidrocarburos disponga, en su artículo 10 –en su versión de 2012– que las “contribuciones” en comentarios serán “liquidadas”¹⁶:(i) a través de *resolución* dictada por el Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de petróleo; y (ii) pagaderas en bolívares o en divisas, a pedido del sujeto activo, el FONDEN, a pesar de que la moneda de curso legal en Venezuela es el bolívar, según lo dispone el encabezamiento del artículo 318 de la Constitución¹⁷ y el artí-

15 A la prohibición de marras se refiere el Parágrafo Segundo del artículo 3 del Código Orgánico Tributario, cuyo texto dispone lo siguiente: “En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Tercero de este artículo. No obstante, cuando se trate de impuestos generales o específicos al consumo, a la producción, a las ventas o al valor agregado, así como cuando se trate de tasas o de contribuciones especiales, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que anualmente en la Ley de Presupuesto se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca”.

16 O más bien, pagadas. Confunde aquí el legislador el último paso de la determinación —la liquidación— con el acto de cumplimiento de la obligación tributaria, el pago. Según VAN DER VELDE, “en una clara y acertada utilización de conceptos, debemos aplicar el vocablo determinación para identificar a esa operación mediante la cual se busca precisar la existencia, o inexistencia, de la obligación tributaria, en cada caso en particular, con todos los elementos referidos al sujeto activo, al sujeto pasivo, a la base imponible, al monto de la deuda tributaria o liberación de esta, etc.; en tanto debemos limitar el uso de la expresión liquidación, al acto último de la «determinación tributaria», como ya antes expresamos, a la cuantificación de la deuda tributaria, o su liberación, como resultado de aquel acto o proceso realizado”. VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse; «Determinación de la obligación tributaria», en RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro (Compilador); *In Memoriam Ilse van der Velde Hedderich*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2001, p. 6.

17 Encabezamiento del artículo 318, Constitución.- “Las competencias monetarias del Poder Nacional serán ejercidas de manera exclusiva y obligatoria por el Banco Central de Venezuela. El objetivo fundamental del Banco Central de Venezuela es

culo 115 de la Ley del Banco Central de Venezuela¹⁸. Probablemente, la “*excepción*” del caso, criticable en nuestra opinión, tiene su fundamento en el artículo 104 de la Ley del Banco Central de Venezuela, que consagra –en el sentido del artículo 115 *eiusdem*– el efecto liberatorio del pago de cualquier obligación, pública o privada, en moneda de curso legal “*sin perjuicio de disposiciones especiales, de las leyes que prescriban pago de impuestos, contribuciones u obligaciones en determinada forma y del derecho de estipular modos especiales de pago*”.

3. “*Parafiscalidad*” y *huida del Derecho presupuestario, a través del Derecho tributario. Naturaleza jurídica de la exacción, y unidad de caja presupuestaria*

Ya desde hace algún tiempo, la doctrina venezolana ha venido denunciando la llamada “huida del Derecho tributario”. En resumen, el término denota el *abuso del concepto de tributo*, sea por extensión o por restricción, para lograr escapar “*del conjunto de garantías, esencialmente constitucionales, dirigidas a la integración racional del sistema tributario*”¹⁹ y, debemos agregar, del sistema financiero público. De este modo,

“[E]l razonamiento práctico permite ver aquello que se desdobra detrás del mero concepto legal para analizarlo desde un ángulo contextual y teleológico y no solo textual, para contribuir, entre

lograr la estabilidad de precios y preservar el valor interno y externo de la unidad monetaria. La unidad monetaria de la República Bolivariana de Venezuela es el bolívar. En caso de que se instituya una moneda común en el marco de la integración latinoamericana y caribeña, podrá adoptarse la moneda que sea objeto de un tratado que suscriba la República”.

- 18 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.866, del 16 de febrero de 2012. Su artículo 128 dispone lo siguiente: “Los pagos estipulados en monedas extranjeras se cancelan, salvo convención especial, con la entrega de lo equivalente en moneda de curso legal, al tipo de cambio corriente en el lugar de la fecha de pago”.
- 19 Cfr. ROMERO-MUCI, Humberto; “Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario. El caso de las contribuciones previstas en las leyes orgánicas de ciencia, tecnología e innovación y contra el tráfico ilícito y el consumo de sustancias estupefacientes y psicotrópicas”, en *VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Obras Colectivas N° 3. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2006, p. 216.

otros datos disponibles por el caso, en la determinación de la posible infracción de la institucionalidad jurídico tributaria, precisamente cuando la disfunción entre sustancia y forma puede adoptar niveles o grados de desvío causal mediante manipulaciones conceptuales que complican su entendimiento y aplicación”²⁰.

El fenómeno en comentarios puede darse en situaciones extremas, de *desnaturalización* del *concepto de tributo*, donde se pretende calificar como prestaciones patrimoniales públicas *no tributarias* a auténticos tributos, a través del alejamiento sistemático de alguna de las notas esenciales al concepto de tributo, de manera de *afirmar lo falso* o *negar lo verdadero*: en el caso concreto, el carácter no tributario de una determinada prestación patrimonial pública establecida legalmente, medida cuantitativamente conforme a la capacidad contributiva del deudor y destinada a la satisfacción de necesidades colectivas²¹; o bien mediante manifestaciones más *sutiles*, de manipulación parcial del concepto para que, *sin negar naturaleza tributaria* a la prestación patrimonial pública de que se trate, se logre alterar el régimen financiero y presupuestario del ingreso público que por esta vía se genera; esto es, *para huir del Derecho presupuestario*²².

20 ROMERO-MUCI; *Deconstruccionismo...* pp. 217-218.

21 “En el caso concreto, la falacia deconstructivista consiste en alejarse sistemáticamente del concepto de tributo a través de alguna de sus notas esenciales, en crear una disociación en alguno de los significantes, para pretender independizarse del significado como interrupción de la síntesis que implica el concepto tributario, marginando y fragmentando, precisamente haciendo aparecer lo inesencial como esencial, lo marginal como centralidad. Una falacia que pretende establecer el significado de un concepto a partir de una palabra aislada y no del contexto en el que se ubica. Una táctica de engaño que consiste en tomar ventaja de la premisa oculta que consiste en que lo aparente a nuestra conciencia es lo más real, verdadero, correcto y fundacional, esto es, la tendencia a considerar con mayor fortaleza aquello que está presente y no lo que está implícito o inclusive ausente a la observación no especializada o lo que es lo mismo, el efecto ontologizante del lenguaje legal (la ilusión según la cual la ley decreta la realidad,... es porque la ley lo dice: es un ‘aporte’ y no un ‘tributo’ porque la Ley ¡lo dice!)”. ROMERO-MUCI; *Deconstruccionismo...* pp. 218-219.

22 Como señala con acierto HOYOS JIMÉNEZ, “La historia de la parafiscalidad demuestra que la misma nació, no como una figura o especie tributaria, sino como un verdadero fenómeno hacendístico. «Parafiscal», dentro de las finanzas públicas, era

Es ese, sin más, el caso de la “contribución especial” sobre precios extraordinarios y exorbitantes en el mercado internacional de hidrocarburos. Se la califica legalmente de “contribución especial”, esto es, el tributo “*cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación*”²³ para, así, justificar la excepción al principio de unidad de caja presupuestaria con fundamento en el 34.4 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público²⁴ y afectar los fondos así recaudados al Fondo de Desarrollo Nacional (FONDEN), para garantizar el financiamiento de las Grandes Misiones creadas por el Ejecutivo Nacional, así como en proyectos de infraestructura, vialidad, salud, educación, comunicaciones, agricultura, alimentos y en general para el desarrollo del sector productivo nacional²⁵; mas una lectura superficial del articulado del Decreto-Ley que ahora comentamos evidencia que pocos –o

un apelativo que podía predicarse de cualquier ingreso percibido en forma «anormal» (al margen del principio de reserva de ley, por fuera del presupuesto, cobrado por organismos privados o «paraestatales», etc.). Luego, cuando los teóricos y políticos advirtieron que tal fenómeno era dañino, trató de «cercarse» el fenómeno y ahí fue cuando trató de llegarse a un consenso sobre los casos en los cuales podía subsistir la parafiscalidad. Obviamente las respuestas en unos y otros ordenamientos fue distinta y creemos que por eso, cuando se acude a la literatura del Derecho comparado, se encuentran tan disímiles y acaso encontradas posiciones. En efecto, lo que para unos es parafiscalidad, para otros no lo es. [...] El resultado es que la parafiscalidad nos importa, primaria y principalmente, porque requiere control. Y si se quiere controlar, debemos partir de que la misma constituye un fenómeno hacendístico, no una figura tributaria”. HOYOS JIMÉNEZ; *Tributos Vinculados...* p. 812.

- 23 GIULIANI FONROUGE, Carlos M., GOMES DE SOUSA, Rubens y VALDÉS COSTA, Ramón; *Modelo de Código Tributario*. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Unión Panamericana. Washington, 1968, p. 23
- 24 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.893, del 28 de marzo de 2012. El artículo 34.4. dispone lo siguiente: “No se podrá destinar específicamente el producto de ningún ramo de ingreso con el fin de atender el pago de determinados gastos, ni predeterminarse asignaciones presupuestarias para atender gastos de entes o funciones estatales específicas, salvo las afectaciones constitucionales. No obstante y sin que ello constituya la posibilidad de realizar gastos extrapresupuestarios, podrán ser afectados para fines específicos los siguientes ingresos: [...] 4.- El producto de las contribuciones especiales”.
- 25 Artículos 2 y 5 del Decreto-Ley que crea la Contribución Especial por Precios Extraordinarios y Precios Exorbitantes en el Mercado Internacional de Hidrocarburos.

ninguno— de los elementos configuradores de este tipo de tributo se dan en la práctica.

Veamos. La contribución especial tiene tres caracteres esenciales, que dan contenido a la figura: (i) el hecho generador se configura a través de una actividad estatal realizada con *fines generales*; (ii) esa actividad debe proporcionar, simultáneamente, una *ventaja particular* al contribuyente; y (iii) el destino debe ser, necesaria y exclusivamente, el financiamiento de la actividad estatal de la que deriva el provecho que sirve de soporte económico al tributo²⁶.

Ninguno de estos requisitos se verifica en el caso de la contribución especial por precios extraordinarios y precios exorbitantes en el mercado internacional de hidrocarburos. En efecto: (i) el hecho generador se configura a través de una *actividad privada del contribuyente*, no vinculada en modo alguno con una actividad estatal: la venta a PDVSA o a sus filiales de hidrocarburos y sus derivados por las *empresas mixtas*, o bien la exportación de hidrocarburos y derivados, por parte de aquella²⁷; (ii) la ventaja producto de la actividad, debe insistirse, no depende de una actividad estatal realizada con fines generales, sino de la intermediación propia del comercio entre el contribuyente de la “contribución especial” y un tercero; y (iii) en consecuencia, al no haber actividad estatal de la que derive el provecho que sirve de soporte económico al tributo en los términos antes mencionados, no puede haber el *destino específico* que la noción de contribución especial exige para configurarse.

Así las cosas, lejos de una “contribución especial”, la naturaleza jurídica de la prestación patrimonial pública en estudio se corresponde, más bien, con la del *impuesto*, el tributo “*cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal*”

26 VALDÉS COSTA, Ramón; *Curso de Derecho Tributario*. Depalma - Temis - Marcial Pons. Bogotá, 1996, p. 179.

27 Artículo 6 del Decreto-Ley que crea la Contribución Especial por Precios Extraordinarios y Precios Exorbitantes en el Mercado Internacional de Hidrocarburos.

relativa al contribuyente”²⁸; esto es, la prestación patrimonial pública de fuente legal que se caracteriza por: (i) la vinculación del hecho generador con la capacidad económica –contributiva– del contribuyente; y (ii) la independencia entre el destino de la recaudación y la relación jurídica entre Estado y contribuyente²⁹.

Con ello, queda en evidencia el verdadero propósito de la *calificación* que el Decreto-Ley en comentarios atribuye a la prestación patrimonial pública en comentarios: *la huida del Derecho presupuestario*, a través de la calificación de los ingresos públicos así generados como *extraordinarios*³⁰ para, de esa guisa, lograr (i) excluir parcialmente a los ingresos patrimoniales y tributarios derivados de la venta de petróleo –que, como tales, son típicos ingresos ordinarios– del cálculo del *situado constitucional* que corresponde transferir a los Estados y a los Municipios según el artículo 167.4 de la Constitución³¹; y (ii) excluir a los mismos ingresos de la regla de *unidad de caja presupuestaria*, bajo la

28 GIULIANI FONROUGE, GOMES DE SOUSA y VALDÉS COSTA; *Modelo...* p. 21.

29 VALDÉS COSTA; *Curso...* p. 104.

30 Artículo 7 (j), Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público.- “A los efectos de la aplicación de esta Ley, se hacen las siguientes definiciones: [...] j. Se entiende por ingresos extraordinarios, aquéllos ingresos producidos de manera eventual, aunque su vigencia comprenda varios ejercicios económicos financieros”.

31 Artículo 167.4, Constitución.- “Son ingresos de los Estados: [...] 4. Los recursos que les correspondan por concepto de situado constitucional. El situado es una partida equivalente a un máximo del veinte por ciento del total de los ingresos ordinarios estimados anualmente por el Fisco Nacional, la cual se distribuirá entre los Estados y el Distrito Capital en la forma siguiente: un treinta por ciento de dicho porcentaje por partes iguales, y el setenta por ciento restante en proporción a la población de cada una de dichas entidades. // En cada ejercicio fiscal, los Estados destinarán a la inversión un mínimo del cincuenta por ciento del monto que les corresponda por concepto de situado. A los Municipios de cada Estado les corresponderá, en cada ejercicio fiscal, una participación no menor del veinte por ciento del situado y de los demás ingresos ordinarios del respectivo Estado. // En caso de variaciones de los ingresos del Fisco Nacional que impongan una modificación del Presupuesto Nacional, se efectuará un reajuste proporcional del situado. // La ley establecerá los principios, normas y procedimientos que propendan a garantizar el uso correcto y eficiente de los recursos provenientes del situado constitucional y de la participación municipal en el mismo”.

forma de no afectación, ex artículo 34 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público³².

**B. El mismo “musiú” con diferente “cachimbo”.
La “contribución” prevista en la Ley Orgánica
del Deporte, Actividad Física y Educación Física**

La sabiduría popular –que por popular no es menos sabia– identifica las situaciones idénticas, aunque formalmente diferentes, con la expresión que encabeza este sub-acápite.

Es ese, precisamente, el caso de la “contribución” que sirve de financiamiento al Fondo Nacional del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física, “regulada” originalmente en la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física³³ y cuyo auténtico desarrollo se encuentra en su Reglamento Parcial N° 1³⁴, junto con la regulación de la organización y funcionamiento del Registro Nacional del Deporte, Actividad Física y Educación Física, las condiciones para la inserción en el sistema de seguridad social de los atletas y las condiciones de transmisión de mensajes audiovisuales de servicio público deportivo³⁵.

En efecto, la regulación de la “contribución” al Fondo Nacional del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física evidencia la identidad de sus *patologías* con las de la contribución especial sobre precios extraordinarios y exorbitantes en el mercado internacional de hidrocarburos, comentadas en el acápite anterior. Analicemos esta

32 Artículo 34, Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público.- “No se podrá destinar específicamente el producto de ningún ramo de ingreso con el fin de atender el pago de determinados gastos, ni predeterminarse asignaciones presupuestarias para atender gastos de entes o funciones estatales específicas, salvo las afectaciones constitucionales”.

33 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.741, del 23 de agosto de 2011.

34 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.872, del 28 de febrero de 2012.

35 Objeto del Reglamento, según su artículo 1°.

otra manifestación de la parafiscalidad³⁶, siguiendo para ello el mismo esquema empleado anteriormente.

1. *La forma “legal” del tributo. Reglamento y reserva ¿legal? tributaria*

En tan solo tres artículos, la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física *despacha* la regulación de la “contribución” en comentarios, dejando escasamente normados buena parte de los elementos esenciales del tributo. En efecto, el artículo 68 de la Ley tipifica al tributo como aquella “contribución especial” pagadera por las “empresas” u otras organizaciones públicas y privadas que realicen actividades económicas en el país con fines de lucro, y que obtengan una “utilidad neta” o “ganancia contable anual” mayor o igual a 20.000 unidades tributarias; caracterización que, desde ya, evidencia ciertas lagunas en el tratamiento de la figura, que dan lugar a la confusa deslegalización de la regulación del tributo.

36 El abuso de las exacciones parafiscales como elementos de configuración del *régimen* tributario –en oposición a la noción de *sistema*, que según SCHMÖLDERS requiere de una racionalidad que estas exacciones niegan– conduce, en palabras de RUAN SANTOS, “al menoscabo de la legalidad tributaria y presupuestaria; atenta contra los principios de generalidad e igualdad de los tributos; incrementa el deterioro de la unidad de caja del sector público; disminuye el control financiero; genera incongruencias entre los tributos y atenta contra la unidad del sistema financiero del Estado”. No obstante, el rechazo de RUAN SANTOS a la incorporación de estas figuras en el sistema tributario no es absoluta: se debe reconocer, a su juicio, que las exacciones parafiscales “dentro de una concepción racional, es un instrumento financiero adecuado para el sistema de seguridad social y para la estricta compensación de los daños sociales y ambientales producidos por ciertas actividades económicas, siempre que se respete el principio de capacidad económica y el fin de los gravámenes, se proteja la economía nacional y se logre el bienestar de la población”. RUAN SANTOS, Gabriel; *El impacto institucional de las exacciones parafiscales*. Trabajo Monográfico N° 1. Colección Jurídica Araque Reyna. Ediciones Liber. Caracas, 2008, p. 103; y SCHMÖLDERS, Günther; «Sistema y Sistemática Impositivos», en GERLOFF, Wilhelm y NEUMARK, Fritz (Coordinadores); *Tratado de Finanzas*. Tomo II. Biblioteca de Ciencias Económicas. Sección Economía Política. El Ateneo. Buenos Aires, 1963, p. 301. En un sentido similar al expuesto por RUAN SANTOS se expresan ABACHE CARVAJAL, Serviliano y BURGOS-IRAZÁBAL, Ramón; «Parafiscalidad, sistema tributario y Libertad», en *Revista de Derecho Tributario* N° 140. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2013, pp. 104-123.

a. Sujetos pasivos. Empresa y unidad económica

De un lado, en lo relativo al *elemento subjetivo* del hecho generador –o dicho de otro modo, los *sujetos pasivos*– la tipificación legal hace referencia a dos categorías: las “empresas” y las “otras organizaciones públicas y privadas”. Parece claro, *en principio*, que las personas naturales *no están sujetas* a la contribución en comentarios, en tanto estas, como “*individuos de la especie humana*”³⁷, no pueden individualmente ser considerados “empresas”, ni “otras organizaciones públicas o privadas”. Pero *colectivamente sí pueden serlo*, como lo enuncia –en términos generales– el artículo 19.3 del Código Civil, al enumerar como “*personas jurídicas y por lo tanto, capaces de obligaciones y derechos*” a “[*l*] *as asociaciones, corporaciones y fundaciones lícitas de carácter privado*”, que adquirirán tal personalidad jurídica “con la protocolización de su acta constitutiva en la Oficina Subalterna de Registro del Departamento o Distrito en que hayan sido creadas, donde se archivará un ejemplar auténtico de sus Estatutos”.

Dicho de este modo, pareciera entonces que la definición legal de los sujetos pasivos de la “contribución” se circunscribe a las personas jurídicas, en los términos del artículo previamente citado. No obstante, sabido es que las nociones modernas de “empresa” y de “organización” no se limitan a aquellas a las que el Derecho les reconoce personalidad. Como dice Etcheverry³⁸:

“Si deseamos tener una visión integral y real de la empresa, debemos remitirla a algún modo de organización, a un modelo socioeconómico de estructura dinámica y sistémica que envuelve una actividad concreta, en la cual convergen un riesgo, una dirección unificada, componentes humanos diversos, medios y fin, que permiten aplicar tal concepto a una serie de variantes operativas”.

37 Según el artículo 16 del Código Civil (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 2.990 Extraordinario, del 26 de julio de 1982).

38 ETCHEVERRY, Raúl Aníbal; “La empresa en el Código de Comercio y en el derecho venezolano”, en *Centenario del Código de Comercio de 1904*. Tomo I. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas, 2004, pp. 136-137.

Así entendida, la empresa consiste en “una organización de hombres que mediante trabajo y capital persigue la producción de bienes o servicios en forma eficiente y según las necesidades de la comunidad”³⁹, consideraciones que –en este contexto– son perfectamente extensibles a las que la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física llama “organizaciones”, al menos en sentido económico: son estas las que podrían obtener la utilidad neta que constituye medida de la capacidad contributiva en la “contribución” de marras.

Ahora bien, como tal “organización de hombres”, el Derecho puede reconocer o no personalidad jurídica a la empresa, sin que por ello se vea afectada su naturaleza de centro de imputación de actos económicos y de sus resultados, o dicho de otro modo, de capacidad contributiva. Común es el caso, en el Derecho mercantil, de las llamadas *sociedades irregulares* o *de hecho*, en las que –por la falta de cumplimiento de los requisitos necesarios– no ha adquirido personalidad jurídica⁴⁰, si bien existe, opera y persigue el cumplimiento de su objeto social en la práctica⁴¹; de lo que deriva, si bien el reconocimiento de la existencia de una *comunidad*⁴², la inexistencia de la personalidad jurídica a los efectos del Derecho mercantil.

No necesariamente ocurre lo mismo en el Derecho tributario: como dice Etcheverry, “[c]ada disciplina ve en la empresa algo distinto: el Derecho Comercial ve una actividad; en el Derecho Tributario, la empresa

39 ETCHEVERRY; *La empresa...* p. 139.

40 Según el artículo 219 del Código de Comercio (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 475 Extraordinario, del 22 de diciembre de 1955), en concordancia con el artículo 1.651 del Código Civil.

41 ACEDO MENDOZA y ACEDO DE LEPERVANCHE distinguen entre unas y otras. Según su clasificación, las sociedades de hecho serán aquellas en las que se reconoce la existencia efectiva de una sociedad afectada por un vicio de cualquier clase; mientras que las sociedades irregulares serán aquellas en las que el vicio que impide la adquisición de personalidad jurídica “se refiere a la forma y publicidad: propiamente falta de registro y publicidad. En ese caso pueden darse todos los requisitos y exigencias de la sociedad anónima, pero falta el registro y publicación. Como puede apreciarse, la sociedad irregular es una especie del género sociedad de hecho”. ACEDO MENDOZA, Manuel y ACEDO DE LEPERVANCHE, Luisa Teresa; *La sociedad anónima*. Ediciones Schnell. Caracas, 1985, p. 139.

42 Según los artículos 759 a 770 del Código Civil.

es un ente generador y acumulador de riqueza sobre el cual debe caer el poder fiscal; distinta es la percepción del Estado, del Derecho Administrativo, del Laboral y del Civil (para este, la empresa es un bien)”⁴³. Para nuestra disciplina, la noción relevante a los fines de la sujeción pasiva al tributo, allende la de personalidad jurídica, es la que podríamos llamar de “unidad económica”, o de “centro de imputación económica”; la presencia de capacidad contributiva derivada de la organización de medios de producción para perseguir un fin económico, nota común a las nociones de “sociedad”⁴⁴ y de “empresa”, en los términos antes expuestos, diferenciable de la capacidad contributiva individual de cada una de las personas que integran dicho centro de imputación⁴⁵. Así lo establece el artículo 22.3 del Código Orgánico Tributario⁴⁶, cuando extiende la condición de contribuyentes a quienes realicen el hecho imponible bajo la forma de “entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional”.

Dicho lo anterior cabe preguntarse si, cuando la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física tipificó subjetivamente el hecho imponible de la “contribución” en comentarios bajo la forma de empresas o cualquier otra organización pública o privada, se refirió también a estas entidades o colectividades que, aun sin tener personalidad jurídica, constituyan un centro de imputación de capacidad contributiva, bajo la forma de la percepción de una “utilidad

43 ETCHEVERRY; *La empresa...* pp. 140-141.

44 Artículo 1.649, Código Civil.- “El contrato de sociedad es aquel por el cual dos o más personas convienen en contribuir, cada una con la propiedad o con el uso de las cosas, o con su propia industria, a la realización de un fin económico común”.

45 “Puede afirmarse, como conclusión primaria, que el concepto de sujeto pasivo tributario es independiente del concepto de personería jurídica –o moral– otorgada o reconocida por el derecho privado. Es frecuente que coincidan, pero hay excepciones aun dentro de este sector, por ejemplo, las sociedades irregulares y en formación. // En el campo del derecho tributario contemporáneo esa independencia se ha generalizado reconociendo la naturaleza de sujetos a otros agrupamientos humanos u organizaciones económicas que presentan rasgos unitarios, tengan personería jurídica o carezcan de ella, aunque con soluciones variables (empresas, filiales de sociedades extranjeras, establecimientos permanentes o sucursales, consorcios)”. VALDÉS COSTA; *Curso...* pp. 325-326.

46 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305, del 17 de octubre de 2001.

neta” mayor o igual a 20.000 U. T. En este sentido, el artículo 3.5 del Reglamento *define* –he allí el problema, a los ojos de la reserva legal tributaria– a los sujetos pasivos de la “contribución” en un sentido *restrictivo*, limitando la noción a las *personas jurídicas*:

“A los efectos del presente Reglamento, se precisan las siguientes definiciones: [...]

5.- Sujetos Pasivos del Aporte Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física: Son las personas jurídicas que realizan actividades económicas en el territorio de la República Bolivariana de Venezuela, cuya utilidad neta o ganancia contable anual sea igual o superior a veinte mil unidades tributarias (20.000 U.T.)”.

Si bien *ab initio* la disposición reduce de manera importante el ámbito subjetivo de imposición, en tanto lo limita a los entes colectivos dotados de personalidad jurídica, *no es el Reglamento el lugar para ello*. De acuerdo con los límites a la emisión normativa en materia tributaria previamente enunciados, la regulación integral de los elementos esenciales del tributo está reservada al Parlamento, como expresión del consentimiento popular sobre las cargas tributarias de todo tipo; se reproduce, así, la *huida de la reserva legal* que caracteriza a estas nuevas formas de parafiscalidad que plagan al sistema tributario venezolano de nuestros días.

b. Base imponible. ¿Utilidad neta? ¿Ganancia neta anual?

De otro lado, la patología en comentarios se muestra en la manifiesta ambigüedad que rodea el concepto utilizado por la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física para definir la base imponible de la «contribución»: *la utilidad neta* o *la ganancia contable*. El texto legal omite toda precisión del concepto, pretendiendo dejar campo libre al reglamentista para que sea este, y no el legislador, quien defina la base imponible del tributo en comentarios. De acuerdo con el artículo 3.6 del Reglamento, la utilidad neta o ganancia contable es:

“[L]a utilidad contable del ejercicio que se utiliza para la declaración anual del impuesto sobre la renta, de las entidades económicas obligadas por la Ley a realizar aportes al Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física, disminuyendo el gasto por este concepto, si existiese, y la misma se empleará como base de cálculo para el aporte establecido en el Artículo 68 de la Ley Orgánica del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física”.

Se omite así el hecho de que ya el legislador, en la Ley de Impuesto sobre la Renta⁴⁷, definió los conceptos de *utilidad neta* y de *ganancia contable* a los fines del Derecho tributario. Según la caracterización legal, son enriquecimientos netos “*los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley, sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial del ajuste por inflación previsto en esta Ley*”⁴⁸; y es también renta neta, esta vez de fuente contable, “*aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas y con fundamento en los estados financieros*”⁴⁹, concepto que –en principio– supone en sí mismo la deducción del gasto del impuesto sobre la renta pagado en el ejercicio económico de que se trate⁵⁰.

47 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.628, del 16 de febrero de 2007.

48 Según el artículo 4 de la Ley.

49 Según el artículo 66 de la Ley.

50 No obstante, Atencio Valladares apunta certeramente las dificultades ínsitas a la noción de “ganancia contable”, considerando que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 se define a la ganancia contable como el resultado económico-contable del ejercicio antes de deducir el gasto de impuesto sobre la renta, mientras que –en general–, las mismas Normas utilizan los términos “utilidad neta” y “ganancia neta” como expresiones sinónimas, significando el mismo resultado económico-contable luego de deducido el gasto de impuesto sobre la renta para el ejercicio. Atencio Valladares, Gilberto; “Aspectos tributarios de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física”, en Cuestiones Jurídicas. *Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad Rafael Urdaneta*. Vol. 5, N° 2. Universidad Rafael Urdaneta. Maracaibo, 2011, p. 130, en pie de página.

Así, resulta incomprensible cómo el legislador no optó por (i) definir expresamente la base imponible de la «contribución» en la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física; o por (ii) reenviar dicha definición a alguna de los conceptos de renta neta contenidos en las normas antes descritas, en especial a la del artículo 66 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que es muy similar a la finalmente adoptada por *vía reglamentaria*, deslegalizando así al tributo y viciándolo de inconstitucionalidad, por violación del artículo 317 de la Ley Fundamental.

c. El tema del descargo del 50 % de la contribución para financiamiento de proyectos propios del contribuyente, determinado reglamentariamente

Por su parte, una nueva manifestación de la masiva deslegalización del tributo de marras radica en la absoluta *indeterminación* en la que el artículo 68 de la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física deja la regulación de las formas de cumplimiento del “aporte”, específicamente en lo relativo a la posibilidad de “descargo” del 50 % de la «contribución especial» en comentarios a través del financiamiento de proyectos propios del contribuyente como créditos a la cuota a pagar⁵¹, de una forma muy similar a la que preveía la hoy derogada Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación.

En efecto, el tercer aparte del artículo 68 de la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física permite a los sujetos

51 Así los califica Romero-Muci, cuando analiza el régimen de las «inversiones» a las que se refería la derogada Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.242, del 3 de agosto de 2005). En un primer momento, apenas instituido el tributo objeto de estos comentarios, Romero-Muci calificaba a las «inversiones» como mecanismo alternativo, junto con el pago en dinero al Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, del cumplimiento de la obligación tributaria; algún tiempo después, Romero-Muci *cambió su opinión*, y pasó a considerar a las tantas veces mencionadas “inversiones” como anticipos a cuenta de la obligación, como se señala en el texto principal. Cfr. Romero-Muci; *Deconstruccionismo...* p. 239; y Romero-Muci, Humberto; “Aspectos Tributarios en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación”, en Valera, Irene de (Coordinadora); *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*. Serie Eventos N° 26. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas, 2008, pp. 64-65.

pasivos de la exacción parafiscal en comentarios, instrumentar como forma de anticipo a cuenta de cumplimiento de la obligación tributaria la ejecución de proyectos propios del contribuyente, “*propendiendo al desarrollo de actividades físicas y buenas prácticas, y para el patrocinio del deporte, con sujeción a los lineamientos que al respecto emita el Instituto Nacional de Deportes*”, cuestión que desarrolla íntegramente –he ahí, nuevamente, el problema– en el Reglamento Parcial N° 1 de la Ley.

Dicho Reglamento, en apenas tres artículos, regula el mecanismo, que él califica como *alternativo*, del cumplimiento de la obligación tributaria en comentarios. En este sentido, el artículo 53 del Reglamento, en la única norma que contiene alguna referencia concreta a las condiciones y requisitos bajo las cuales pueden estructurarse y ejecutarse los mentados proyectos, somete la ejecución de proyectos deportivos a “*los lineamientos de asignación que emita el Ministerio del Poder Popular para el Deporte o el Instituto Nacional de Deportes, y sólo aquellos proyectos que estén cargados en su banco de proyectos*”, configurándose así, sin más, la grosera deslegalización denunciada.

d. Deslegalización, seguridad jurídica y periodicidad del tributo. El primer “período” de vigencia de la “contribución especial” al Fondo Nacional del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física

De otro lado, la definición legal de la “contribución especial” hace repetidas alusiones al carácter *periódico* del tributo en comentarios, si bien la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física no lo señala expresamente. En efecto, el segundo aparte del artículo 68, el artículo 90 y la Disposición Transitoria Octava de la Ley hacen referencia al ejercicio fiscal y a la ganancia contable *anual*, con lo que –*en principio*– la Ley define una periodicidad anual para el tributo.

Sin embargo, la Ley guarda silencio respecto de la forma de *computar* dicho “ejercicio fiscal”, o la *anualidad* a la que sus disposiciones se refieren, a pesar de que la determinación del *período* resulta esencial a los fines de precisar la aplicación temporal de la “contribución especial”, e incluso su vigencia. Las opciones, de acuerdo con una inter-

pretación sistemática del ordenamiento, pasan por (i) el *año natural*, comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de cada año; o (ii) el *ejercicio económico*, tomando en cuenta que, de acuerdo con los artículos 212 a 214 del Código de Comercio, las sociedades mercantiles –contribuyentes del tributo, según lo expuesto– tienen la posibilidad de definir, a través de su Documento Constitutivo Estatutario, el ejercicio anual que servirá de base para la medición económica del resultado operativo del negocio que constituya, en cada caso, el objeto de la sociedad.

En este sentido, el artículo 8 del Código Orgánico Tributario⁵² dispone que las normas referentes a la existencia y cuantía de tributos que se determinen y liquiden por períodos rigen *desde el primer día del período respectivo* del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley, lo que en este caso tiene lugar el 23 de agosto de 2011. En consecuencia, pueden presentarse dos escenarios:

- (i) Para aquellos sujetos pasivos cuyo ejercicio económico coincida con el *año civil*, el tributo aplicará, con todas sus consecuencias, *desde el 1° de enero de 2012*, primer día del primer período del contribuyente luego de la entrada en vigencia de la Ley; o
- (ii) Para aquellos sujetos pasivos con un ejercicio económico *irregular*, el tributo aplicará –con todas sus consecuencias– desde el primer día del ejercicio económico que se inicie *luego* del 23 de agosto de 2011. A modo de ejemplo, si una sociedad mercantil tiene un ejercicio económico comprendido entre el 1° de agosto de un año y el 31 de julio del siguiente, entonces la «contribución especial» de marras aplicará al *ejercicio económico* iniciado *el 1° de agosto de 2012*.

52 Artículo 8, tercer aparte, Código Orgánico Tributario.- “Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente, que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo”.

No obstante, la disposición transitoria octava de la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física *contradice lo previamente expuesto*, en franca violación del principio de *irretroactividad de la ley*⁵³ en materia tributaria⁵⁴, pues pretende someter a la “contribución especial” a las empresas que perciban una ganancia neta contable superior a 20.000 U.T., *en proporción de los meses que restan del ejercicio económico del contribuyente en curso*. En efecto, dicha disposición establece:

“El artículo 68 de esta Ley adquiere vigencia desde el momento de la publicación del presente cuerpo legal en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Durante su primer año de vigencia, los sujetos contribuyentes realizarán el aporte correspondiente en proporción a los meses de vigencia de la ley, considerando en cada caso el inicio y fin de sus respectivos ejercicios fiscales”.

Como puede verse, la redacción es sumamente *confusa*. Ella establece que los “aportes” se pagarán (i) en proporción a los meses de vigencia de la Ley, considerando el inicio y fin del *ejercicio económico* de los aportantes; pero, a la vez, dice que tal prorrateo se hará (ii) durante el “*primer año de vigencia*” de la Ley, esto es, desde el 23 de agosto de 2011 al 23 de agosto de 2012, lo cual no guarda relación con el inicio o fin de los ejercicios económicos del contribuyente, en uno u otro sentido.

Tal oxímoron permitiría predicar la *inaplicabilidad* de la disposición transitoria en comentarios, de modo que pasaría a regir directamente, para el caso concreto, las reglas de validez temporal de la ley tributaria contenidas en los artículos 24 y 317 de la Constitución, en concordancia con el artículo 8 del Código Orgánico Tributario; o en

53 Artículo 24, encabezamiento, Constitución.- “Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena”.

54 Artículo 317, cuarto aparte, Constitución.- “Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución”.

otras palabras, que los “aportes” sólo se causarán a partir del *primer día del ejercicio económico siguiente* a aquél en el que entró en vigencia la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física.

En efecto, el párrafo cuarto del artículo 317 de la Constitución prevé que “*Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos*”, como medio de concreción del principio de *seguridad jurídica*, ex artículo 299 de la Constitución⁵⁵, de modo que permita a los particulares anticipar el efecto jurídico y económico de sus actuaciones en el tiempo, pues como con acierto indica García Novoa, “*la mención expresa que la Constitución hace a la seguridad jurídica conlleva la consagración de la misma como principio. Desde el punto de vista dogmático, eso significa que la seguridad jurídica, al igual que otros principios incorporados a la Constitución, deviene definitivamente constituida en fuente del Derecho y dotada de obligatoriedad*”⁵⁶.

En materia tributaria, la seguridad jurídica se traduce en un mandato de *previsibilidad* respecto de los efectos que la exacción de que se trate tendrá sobre el patrimonio particular; así, es necesario –por mor de la seguridad jurídica– que el particular haya sido *advertido previamente* de la ablación patrimonial que la futura aplicación del tributo supondrá para él, de modo que –en semejanza al fin preventivo general propio de las normas sancionatorias, instrumentado en el apotegma *nullum crimen, nulla pœna sine lege pœvia*– la persona tenga

55 Artículo 299, Constitución.- “El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para lograr una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática participativa y de consulta abierta”.

56 García Novoa, César; *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, 2000, pp. 39-40.

la posibilidad de adaptar su conducta a la nueva norma, o lo que es lo mismo, *nullum tributum sine lege praevia*.

En este sentido, el artículo 317 de la Constitución complementa las reglas generales de validez temporal de la ley tributaria garantizando la *previsibilidad* de la norma tributaria, de forma que garantizar que esta no tenga un efecto económico inmediato –y por tanto, imprevisible– en el patrimonio particular: toda ley tributaria deberá establecer un término previo –una *vacatio legis*– previa a su efectiva vigencia, que la propia Constitución –y con ella, el artículo 8 del Código Orgánico Tributario– estiman, supletoria y *razonablemente* en 60 días contados a partir de la publicación del texto legal⁵⁷.

Así las cosas, resulta *obvia* la transgresión a la seguridad jurídica, a la certeza de la norma tributaria y a la irretroactividad de sus mandatos cuando la Disposición Transitoria Octava de la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física prevé *literalmente* la entrada en vigencia del texto normativo con su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, en tanto la norma *obvida* la garantía, protegida constitucionalmente, de la previsibilidad de la afectación patrimonial que acompaña al tributo⁵⁸.

57 En este sentido, la SSC 906/2001 de 1º de junio, caso *Distribuidora Baibery Sun 2002, C. A. v. República*, señala que el plazo de 60 días al que se refieren los artículos 317 de la Constitución y 8 del Código Orgánico Tributario sólo resulta aplicable en caso de silencio del legislador respecto de la vigencia de la ley tributaria. Consultada el 27 de mayo de 2014 en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/junio/906-010601-00-2129.HTM>. Igualmente, la SSC 1.252/2004 de 30 de junio, caso José Andrés Romero Angrisano, identificó a la seguridad jurídica en materia tributaria con la previsibilidad del contenido de la norma fiscal, en los siguientes términos: “toda medida que afecte las cargas tributarias de los contribuyentes debe ser predecible, esto es, que ninguna medida que transforme el marco jurídico-tributario en detrimento de los contribuyentes puede ser imprevista, pues, de ser así, se impediría a los contribuyentes la planificación del correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias sin desequilibrio de su desempeño económico. En consecuencia, toda medida inesperada, aunque contara formalmente con cobertura legal, haría excesiva e, incluso, desproporcionada la carga pública tributaria”. Consultada el 27 de mayo de 2014 en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/junio/1252-300604-02-0405..HTM>.

58 Así lo cree Atencio Valladares; *Aspectos...* p. 131.

Sin embargo, tal interpretación debería matizarse, en opinión de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Según la Sala, la seguridad jurídica en materia tributaria únicamente supone la necesidad de la aplicación de la ley fiscal a los períodos económicos del contribuyente iniciados con posterioridad a la entrada en vigencia de la norma, aun cuando el plazo que medie entre un hecho y el otro se resuma en un *instante*, sin que la *vacatio legis* de la que hablan la Constitución y el Código Orgánico Tributario sea en sí *suficiente* para la protección de la seguridad jurídica. Dicho en los términos de la Sentencia:

“[L]o que se exige no es una *vacatio legis*, sino que la nueva legislación, aun cuando entre en vigencia, no rija el período fiscal en curso, sino los que han de comenzar durante la vigencia de esa normativa, de manera que se respete el principio de certeza y de confianza legítima en materia tributaria. En otros términos, lo importante es que aquellos tributos que graven actividades económicas que se realizan en períodos fiscales concretos, no se apliquen a los períodos fiscales que ya estén en curso, sino que rijan, al menos, a partir del período que se inicie luego de su entrada en vigencia”.

Llama la atención el fundamento de la Sala para la afirmación anterior:

“Esa finalidad de certeza y confianza que se busca con la aplicación de la ley a períodos fiscales que hayan de iniciarse durante su vigencia, no se logra únicamente a través de la *vacatio legis* a que hace referencia el demandante. Piénsese en el caso de un ejercicio fiscal que se inicie el 1º de enero de cada año, y en el curso del cual (vgr. en el mes de junio) se modifica, como en este caso, la Ley de Impuesto sobre la Renta, que establece –hipotéticamente también– una *vacatio legis* de 60 días pasados los cuales comenzará a regir la Ley. En ese supuesto, la *vacatio legis* no garantizará la protección de la confianza y certeza, pues la ley entrará en vigencia en agosto y habrá de aplicarse al ejercicio fiscal en curso, al que aún le quedan cinco meses, con la consecuente modifica-

ción de las condiciones tributarias que existían cuando se inició ese período” (Subrayado nuestro).

En consecuencia, parece posible deducir que, de acuerdo con la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, la “mera” aplicación de la *vacatio legis*, sin más, podría suponer –como de hecho lo supone la Disposición Transitoria Octava de la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física– la aplicabilidad de la norma tributaria al ejercicio fiscal en curso, razón por la cual –siguiendo la línea argumental de la Sala, si bien con fundamentos distintos– es necesario garantizar que esta –la ley tributaria– se aplique a los períodos *iniciados* bajo su vigencia; esto es, en el caso de marras, los ejercicios económicos iniciados luego del 23 de agosto de 2011.

Existe, no obstante, una posibilidad –si bien remota– de salvar la constitucionalidad de la Disposición Transitoria Octava de la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física. Podría sostenerse, si bien es discutible que esa haya sido la intención del legislador, que cuando la Disposición Transitoria Octava de la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física estableció que su artículo 68 adquiere vigencia desde su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela y que “*durante su primer año de vigencia, los sujetos contribuyentes realizarán el aporte correspondiente en proporción a los meses de vigencia de la ley, considerando en cada caso el inicio y fin de sus respectivos ejercicios fiscales*”, se previó la creación de un *período fiscal breve*, que se iniciaba, por mor de la certeza y de la *seguridad jurídica* asociadas a la exacción tributaria, a los 60 días contados desde la publicación de la Ley, por aplicación *directa* de los artículos 317 de la Constitución y 8 del Código Orgánico Tributario, y que terminaba al cierre del ejercicio económico de cada contribuyente.

En este caso, el primer período de vigencia de la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física es un *período extraordinario menor a un año*; mientras que para los siguientes períodos, estos serán coincidentes con el ejercicio económico del contribuyente. De ser así, podría entenderse que la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física no pretende ser aplicada a ejercicios econó-

micos que se encuentran en curso, base sobre la cual podría sustentarse la afirmación de acuerdo con la cual no habría, en este caso, violación del artículo 8 del Código Orgánico Tributario, *siempre y cuando*, en el sentido de lo previamente expuesto, la norma tributaria garantice su *previsibilidad* y, con ella, la posibilidad de *conocimiento previo* y de *adaptación a su contenido* cuya garantía constitucional es, precisamente, la *vacatio legis* a la que se refieren los artículos 317 de la Constitución y 8 del Código Orgánico Tributario.

De tal modo, interpretar la Disposición Transitoria Octava de la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física en el sentido de admitir su aplicación al remanente del ejercicio económico del contribuyente *ya en curso* por el resto de 2011 es únicamente posible, constitucionalmente hablando, si se reconoce al particular el plazo necesario para ajustarse a la nueva carga tributaria: esto es, luego de transcurrida la *vacatio legis* de 60 días prevista constitucionalmente y a pesar de que la Disposición Transitoria Octava prevé la vigencia inmediata de la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física, para –así– salvaguardar la constitucionalidad de la norma transitoria en comentario y conciliarla con las garantías ínsitas a la seguridad jurídica en materia tributaria, en los términos ya indicados.

Con base en el razonamiento previo, la vigencia de la “contribución especial” al Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física habría quedado diferida en el tiempo hasta el *22 de octubre de 2011*. Sin embargo, la práctica supuso lo contrario: la aplicación *inmediata e imprevisible* de la normativa en comentarios, con lo que en concreto se produjeron las violaciones constitucionales y legales denunciadas, con grave perjuicio patrimonial para los sujetos pasivos de la exacción parafiscal en comentario.

**e. Deslegalizada, hasta la autodeterminación del tributo.
Prórroga para la declaración y pago de la “contribución especial” para 2012.**

El grave atentado a la certeza y previsibilidad de las cargas tributarias denunciada en el punto anterior, a través de la aplicación retroactiva

de la “*contribución especial*” al Fondo para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física se revirtió contra la propia Administración que la promovió, “*forzándola*” –una vez más– a deslegalizar la autodeterminación de la exacción parafiscal en comentario para el primer ejercicio de vigencia de la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física.

En efecto, el artículo 41 del Código Orgánico Tributario permite el reenvío al reglamentista de las condiciones de cumplimiento de la obligación tributaria, al señalar que este debe hacerse “*en el lugar y la forma que indique la ley o en su defecto la reglamentación*”, norma que –en su redacción– remeda al artículo 44 del Modelo de Código Tributario para América Latina⁵⁹. Por su parte, el artículo 34 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) profundiza aún más en la deslegalización comentada, sometiendo las formalidades del pago a “*los lugares y con los medios que al efecto establezca la Administración tributaria mediante normas generales*”⁶⁰.

En el caso de la “*contribución especial*” al Fondo Nacional del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física, tal deslegalización es llevada a su extremo más radical. Nada dice la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física sobre el particular, *ni siquiera por vía de reenvío*; es el artículo 50 del Reglamento Parcial N° 1 de la Ley el que indica que el pago se realizará “*en línea, mediante el portal o página web y de acuerdo a los manuales, instructivos y resoluciones que el Instituto Nacional del Deporte emita, dentro de los ciento veinte (120) días continuos al cierre del ejercicio contable del sujeto pasivo*” e incluso, excepcionalmente, permite a la Administración Tributaria –a través de su máximo jerarca, el Presidente del Instituto Nacional de Deportes– *prorrogar* motivadamente el plazo para la autodeterminación de la “*contribución especial*”, por un plazo no mayor a 3

59 Giuliani Fonrouge, Carlos M., Gomes de Sousa, Rubens y Valdés Costa, Ramón; *Modelo de Código Tributario*. 2ª edición. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID. Unión Panamericana. Washington, 1968, p. 41.

60 Pita, Claudino (Coordinador); *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Edición digital. S/F, p. 39.

meses “y cuando circunstancias de carácter técnico lo justifiquen”, según lo dispone la Disposición Transitoria Tercera⁶¹ del Reglamento Parcial en comentarios.

Esas “circunstancias de carácter técnico” se presentaron en 2012, bajo la forma de la tardanza en la puesta a punto del portal web en el cual se haría la autodeterminación y pago del tributo, dado el hecho de que el Reglamento Parcial N° 1 –que reguló, como consecuencia de la masiva deslegalización comentada, la práctica totalidad de la “contribución especial” de marras– no fue publicado sino hasta el 28 de febrero de 2012, lo que hacía prácticamente imposible cumplir con el lapso previsto en el artículo 50 ¡del mismo Reglamento! a los sujetos pasivos cuyo ejercicio económico coincidiera con el año calendario, los que –según la propia Administración– constituyen la *mayoría* de los contribuyentes.

En consecuencia, a través de la Resolución N° 024/1262 el Ministerio del Poder Popular para el Deporte *prorrogó* por 60 días consecutivos, a partir del 1° de mayo de 2012, el lapso para la declaración y pago de la “contribución especial” en comentarios. Adicionalmente, haciendo uso de la posibilidad que le brinda el artículo 41 del Código Orgánico Tributario respecto de la posibilidad de *diferimiento del pago* respecto de la presentación de la declaración contentiva de la autodeterminación del tributo⁶³, el Ministerio del Poder Popular para el

61 Disposición Transitoria Tercera, Reglamento Parcial N° 1 de la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física.- “El Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de deporte y actividad física, oída la opinión previa del Instituto Nacional del Deporte, podrá resolver, mediante acto motivado, la concesión de una prórroga para el cumplimiento de la obligación prevista en el artículo 68 de la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física, no mayor a tres (3) meses; siempre y cuando circunstancias de carácter técnico lo justifiquen”.

62 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.910, del 26 de abril de 2012.

63 Artículo 41, Código Orgánico Tributario.- “El pago debe efectuarse en el lugar y la forma que indiquen la ley o en su defecto la reglamentación. El pago deberá efectuarse en la misma fecha en que deba presentarse la correspondiente declaración, salvo que la Ley o su reglamentación establezcan lo contrario. Los pagos realizados fuera de esta fecha, incluso los provenientes de ajustes o reparos, se considerarán extemporáneos y generarán los intereses moratorios previstos en el artículo 66 de este Código. // La Administración Tributaria podrá establecer plazos

Deporte prorrogó por 25 días continuos el lapso para el pago al Fondo Nacional del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física para aquellas empresas “*que hayan cumplido con su obligación de declarar para el 30 de abril de 2012*”, *incumpliendo* –sin embargo– con el límite que para la competencia en comentarios impone el artículo 41 del Código Orgánico Tributario; la distancia entre la declaración y el pago, en caso de diferir, *no puede exceder de los 15 días hábiles*.

2. *Capacidad contributiva y parafiscalidad. La “contribución especial” al Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física como “desgravamen” del impuesto sobre la renta*

Bajo una pretendida maximización del potencial recaudatorio de la “contribución”, y reproduciendo –en cierto modo– lo ocurrido en 2007 con el impuesto a las transacciones financieras⁶⁴, el artículo 68 de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física prohíbe emplear el gasto que supone la “contribución” en comentarios como *desgravamen* del impuesto sobre la renta.

Hay varias precisiones que hacer respecto del punto. En primer lugar, la noción de desgravamen, entendida como técnica de determinación de la esfera de inmunidad tributaria que ampara a la renta mínima necesaria para el sostenimiento del individuo y de su grupo familiar en condiciones cónsonas con la *dignidad humana*⁶⁵, es aplicable

para la presentación de declaraciones juradas y pagos de los tributos, con carácter general para determinados grupos de contribuyentes o responsables de similares características, cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen. A tales efectos, los días de diferencia entre los distintos plazos no podrán exceder de quince (15) días hábiles”.

64 A partir de la *falacia* de una naturaleza “distinta” de esa exacción, la Exposición de Motivos y el artículo 19 del Decreto-Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.852 Extraordinario, del 5 de octubre de 2007) excluyó al impuesto a las transacciones financieras de “[l]os tributos pagados por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta” a los que se refiere, como deducción de la renta bruta para la determinación de la base imponible de ese tributo, el artículo 27.3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

65 El desgravamen es una técnica de protección del núcleo esencial del derecho de propiedad frente al impuesto sobre la renta, entendido tal derecho como base para

en sí únicamente a las personas naturales, no a las personas jurídicas⁶⁶; sólo respecto de aquéllas es predicable la especial esfera de protección que la inmunidad tributaria, con fundamento en el reconocimiento de los derechos humanos fundamentales, supone⁶⁷. Ello hace evidente el pleonasma implícito en la “prohibición” de deducir del impuesto sobre la renta como “desgravamen” a la “contribución” en comentarios, de acuerdo con el artículo 68 de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física; *el tributo bajo análisis no es, ni puede ser, un desgravamen*.

Pero aún en el caso en el que, *ratio arguendi*, se reconociese a la “contribución” de marras la pretendida naturaleza de “desgravamen”

la existencia de un *mínimo de condiciones* para la preservación de la *dignidad* de la persona humana contribuyente; en otros términos, del *mínimo vital* que –como tal– es barrera infranqueable a la tributación. Es necesario, en este sentido, que como lo afirmó la Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta en una maravillosa decisión, “se conceda al contribuyente una porción de su renta libre de impuestos que sea bastante a satisfacer las necesidades mínimas de subsistencia en un medio determinado”. Es en esa línea de pensamiento que Andrade Rodríguez afirma, con tino, que “[l]os derechos humanos fundamentales pueden verse afectados por la tributación, cuando su incidencia no es debidamente medida. Tal es el caso del impacto que la tributación puede causar en el disfrute del salario, el derecho a la vivienda, a la salud, a la educación, a la libertad de culto y la libertad de prensa, entre otros. Ello no implica la existencia de una prohibición absoluta a que la tributación incida sobre esferas que repercutan en los derechos humanos –ello podría ser base para negar toda forma de tributación–, pero sí en todo caso, la obligación del Estado de detenerse en sus pretensiones de recaudación fiscal cuando pueda evidenciarse que el tributo podrá afectar negativamente el goce efectivo de estos derechos, interfiriendo en ellos más allá de lo que pueda considerarse normal, racional y aceptable”. Sentencia de la Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta N° 119/1946 de 12 de agosto, en Lazo, Oscar; *Recopilación de Jurisprudencia y Doctrina Judicial del Impuesto sobre la Renta en Venezuela*. Tomo I. Ediciones Legis. Buenos Aires, 1965, p. 132; y Andrade Rodríguez, Betty; *Inmunidad tributaria de los Derechos Humanos. Capacidad contributiva y mínimo vital*. Tesis presentada para optar al grado académico de Doctor en Ciencias, Mención Derecho, de la Universidad Central de Venezuela. Inédita. Caracas, 2013, p. 408.

66 Como dice Cappello Paredes, “[e]l concepto de desgravámenes es utilizado dentro del lenguaje técnico tributario, únicamente en referencia a personas naturales”, razón por la que “es incorrecto utilizarlo cuando se trata de gastos o deducciones de personas jurídicas o sus asimiladas”. Cappello Paredes, Taormina; “Ingresos, Costos, Deducciones y Desgravámenes”, en *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Tomo II. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2013, p. 129.

67 Vid. Andrade Rodríguez; *Inmunidad...* p. 409.

que el artículo 68 de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física pretende atribuirle, *menos aún* podría permitírsele al legislador *negar* su incorporación a los elementos de dimensionamiento cuantitativo del impuesto sobre la renta. La *inmunidad tributaria* supone la completa inocuidad de la tributación sobre una determinada riqueza, con fundamento en la *ausencia de capacidad contributiva*, base de cualquier forma de tributación, o bien en el *reconocimiento de los derechos humanos más fundamentales*⁶⁸. De ello derivan (i) la incompetencia estatal para reducir, por cualquier vía, el ámbito de incidencia de la inmunidad tributaria sobre los conceptos que integran el mínimo vital, excluyendo así a estos ítems de las decisiones de política fiscal características de las dispensas fiscales, como por ejemplo la exención y la exoneración; y (ii) la posibilidad del *control judicial de inconstitucionalidad* sobre las normas que, como el artículo 68 de la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física, pretenden transgredir el límite previamente indicado⁶⁹.

Así las cosas, una interpretación *posible* del contenido del artículo 68 de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física es aquella de acuerdo con la cual la palabra “desgravamen” deba sustituirse por “deducción”; en el mismo sentido que el artículo 19 del Decreto-Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras, se prohibiría entonces a los sujetos pasivos de la “contribución” objeto de nuestros comentarios incorporar a dicho tributo dentro de las *deducciones* que, como egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento reconoce el artículo 27.3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta como minoraciones de la base imponible del impuesto sobre la renta.

68 Como dice Araújo Falcão, “La inmunidad es, pues, una forma de no incidencia por supresión de la competencia impositiva para gravar ciertos actos, situaciones o personas, por disposición constitucional”. Esa incapacidad de gravar, por ausencia de poder tributario, se verifica –precisamente– en los casos señalados en el texto principal. Vid. de Araújo Falcão, Amílcar; *El hecho generador de la obligación tributaria*. Traducción del original portugués por Carlos M. Giuliani Fonrouge. Depalma. Buenos Aires, 1964, p. 91.

69 Vid. Andrade Rodríguez; *Inmunidad...* pp. 405-420.

Una afirmación tal es, como fácilmente puede notarse, *descabellada*. La “contribución” al Fondo Nacional para el desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física, dada su naturaleza de carga económica asociada a la actividad productiva de rentas del particular, supone *necesariamente* la sujeción de dicho tributo a las leyes económicas de *transferencia* de tal carga, que en nuestra disciplina se estudian bajo el rótulo de *efectos económicos de los tributos*.

A este respecto, si bien tradicionalmente se ha utilizado la distinción entre tributos directos e indirectos para negar o afirmar, respectivamente, la posibilidad de traslación *jurídica* de la carga tributaria al *tercero incidido*, o contribuyente “de facto”, hoy es hecho universalmente reconocido que la *traslación económica* de la carga al consumidor final *siempre se verificará*, vía precios. Así las cosas, en un tributo *subjetivo* que mide las particularidades personales en el dimensionamiento de su base imponible, como lo es el impuesto sobre la renta, es un *despropósito* pretender desconocer la incidencia que, en la capacidad contributiva así medida, tienen los tributos que se paguen como consecuencia de la realización de la actividad generadora de renta⁷⁰, en tanto ello significaría una grave distorsión de la *técnica de medición* de la capacidad contributiva característico del impuesto sobre la renta, convirtiéndolo –más bien– en un impuesto objetivo a la utilidad⁷¹ y no un impuesto subjetivo a las ganancias, que mida la renta considerando la totalidad de las circunstancias individuales que rodean a la renta así producida.

70 Vid. Palacios Márquez, Leonardo; “Breves consideraciones sobre la procedencia de trasladar el impuesto a las transacciones financieras de las personas jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica”, en *Revista de Derecho Tributario* N° 118. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2008, pp. 157-168.

71 Del tipo del impuesto municipal sobre actividades económicas. Así lo cree, respecto de este último tributo, Mizrachi, Ezra; *La patente de industria y comercio*. Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Caracas, 1998, pp. 27-28.

3. “*Parafiscalidad*” y *huida del Derecho presupuestario, a través del Derecho tributario. Naturaleza jurídica de la exacción, y unidad de caja presupuestaria*

Al igual que en el caso de la “contribución” sobre precios extraordinarios y exorbitantes en el mercado internacional de hidrocarburos, en el caso de la “contribución” al financiamiento del Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física se produce un nuevo *abuso del concepto de tributo*, con el objeto de escapar del conjunto de garantías constitucionales integradas a la racionalidad del sistema financiero público, y muy especialmente de la regla de *unidad de caja presupuestaria*.

En efecto, la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física califica a la exacción aquí comentada como una “contribución especial” destinada al “financiamiento de planes, proyectos y programas de desarrollo y fomento de la actividad física y el deporte, así como para el patrocinio del deporte, la atención integral y seguridad social de los y las atletas”⁷², cuando lo cierto es que el tributo en comentarios es un *impuesto* objetivo a la utilidad, en tanto su hecho generador –la realización en el país de actividades económicas con fines lucrativos– es totalmente independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente, cuya magnitud económica está directamente determinada en función de la *renta contable* del sujeto pasivo.

Con ello, queda nuevamente en evidencia el verdadero propósito de la *calificación* que la Ley en comentarios atribuye a la prestación patrimonial pública glosada: la *huida del Derecho presupuestario*, a través de la calificación de los ingresos públicos así generados como *extraordinarios*⁷³ para, de esa guisa, lograr excluirlos de la aplicación de la regla de *unidad de caja presupuestaria*, bajo la forma de no afectación,

72 Según el artículo 68 de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física.

73 Artículo 7 (j), Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público.- “A los efectos de la aplicación de esta Ley, se hacen las siguientes definiciones: [...] j. Se entiende por ingresos extraordinarios, aquéllos ingresos producidos de manera eventual, aunque su vigencia comprenda varios ejercicios económicos financieros”.

ex artículo 34 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público⁷⁴.

4. *La “contribución especial” al Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física como muestra de voracidad fiscal de la República. Naturaleza del gravamen e invasión de las competencias rentísticas del Municipio.*

La estructura *federal descentralizada* de la República⁷⁵ supone múltiples problemas, dada la *superposición* de poderes tributarios que la caracteriza. De ellos, uno de los más importantes es la llamada *doble imposición*; la coexistencia de variados poderes impositivos y, en consecuencia, de gravámenes combinados sobre la *única capacidad de pago* del contribuyente, lo cual ha llevado a los Estados –en el ámbito internacional– a establecer variados mecanismos para evitarla, de los cuales el más importante ha sido la suscripción de varios convenios bilaterales y multilaterales para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta, sobre el patrimonio y sobre el transporte marítimo y aéreo.

74 Artículo 34, Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público.- “No se podrá destinar específicamente el producto de ningún ramo de ingreso con el fin de atender el pago de determinados gastos, ni predeterminarse asignaciones presupuestarias para atender gastos de entes o funciones estatales específicas, salvo las afectaciones constitucionales”.

75 Artículo 4, Constitución.- “La República Bolivariana de Venezuela es un Estado Federal descentralizado en los términos consagrados en esta Constitución, y se rige por los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad”.

En efecto, el establecimiento del federalismo como forma de división intraestatal⁷⁶ y la creciente desconcentración del estado unitario⁷⁷ han dado como resultado la creación de múltiples soberanías fiscales dentro de una misma demarcación territorial, con auténticos poderes tributarios que inciden sobre la única capacidad contributiva del obligado tributario, creando no pocas dificultades prácticas y la misma proscripción del sistema tributario en su totalidad, cuando este no procura “*la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresivi-*

76 Según anota García Pelayo, “[e]l Estado Federal hace su entrada en la Historia con la Constitución americana de 1787 (...) Las formas de organización que se conocían entonces y que respondían a un criterio racional, eran el Estado Unitario y la Confederación, y la que surge ahora será interpretada como una forma intermedia entre ambas”, y anota Brewer-Carías: “[e]l primer país que adoptó el federalismo como forma de Estado en el mundo moderno, después de su implantación en los Estados Unidos de Norteamérica, fue Venezuela, al constituirse como Estado independiente de la metrópoli española”. García Pelayo, Manuel; *Derecho Constitucional*. 5ª Edición. Colección Textos Jurídicos Universitarios. Manuales de la Revista de Occidente. Madrid, 1951, p. 215; y Brewer-Carías, Allan R.; *Reflexiones sobre la Revolución Americana (1776) y la Revolución Francesa (1789) y sus Aportes al Constitucionalismo Moderno*. Cuadernos de la Cátedra “Allan R. Brewer-Carías” de Derecho Administrativo de la Universidad Católica Andrés Bello. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 1992, p. 102.

77 Como dice Brewer-Carías, “[D]urante años la teoría constitucional ha enseñado, al estudiar la organización vertical del poder, que las formas clásicas de Estado son las del Estado Unitario y las del Estado Federal, basadas en la diferencia fundamental de que en el primer esquema existe un sistema único de instituciones políticas constituyentes de gobierno y, en cambio, que en el segundo esquema existe un sistema de múltiples entidades políticas constituyentes y de gobierno autónomas. Esta dicotomía clásica puede decirse, sin embargo, que no ha existido nunca en la práctica con criterios y fronteras definidores precisos. Así, puede decirse que nunca ha existido un Estado Unitario puro sin alguna forma de entes descentralizados, ni ha existido un Estado Federal puro completamente descentralizado. La crisis del Estado Nacional Centralizado ha provocado por ello la crisis, tanto de las formas clásicas de Estado Unitario como de Estado Federal, pues ambas han sido el soporte de aquél. Estas crisis de las formas clásicas de Estado se evidencian en el doble proceso contradictorio que en ellos se ha operado: el Estado Unitario tiende cada vez más a descentralizarse, pero sin llegar al esquema ideal e inexistente del federalismo clásico, y el Estado Federal se ha caracterizado por un creciente proceso de centralismo, sin llegar tampoco al extremo del Estado Unitario, y comenzando a regresar ahora hacia nuevas formas centralizadas”, lo que lleva a García Pelayo a decir que “[e]l Estado centralizado es más un tipo ideal que real”. Brewer-Carías, Allan R.; *Instituciones Políticas y Constitucionales*. Tomo II “El Poder Público: Nacional, Estatal y Municipal”. 3ª Edición, corregida y aumentada. Universidad Católica del Táchira – Editorial Jurídica Venezolana. Caracas-San Cristóbal, 1996, p. 572; y García Pelayo; *Derecho Constitucional...* p. 242.

dad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población”, según la dicción del artículo 316 del Texto Fundamental⁷⁸.

Para evitar esta superposición de tributos –y así el incremento de la presión fiscal hasta exceder los límites de la capacidad contributiva– la Constitución agencia *dos* mecanismos básicos de limitación del poder tributario ejercible por los entes político territoriales que componen la federación venezolana. El primero, innovación del constituyente de 1999, es la atribución al Poder Nacional de una potestad orientada a la garantía de la “coordinación” y “armonización” de los distintos poderes tributarios que coexisten en el territorio de la República⁷⁹. El segundo, tradicional en nuestro constitucionalismo desde el mismo nacimiento de la República⁸⁰, es el del establecimiento de limitaciones *explícitas* al ejercicio del poder tributario que, en razón de su autonomía, tienen los Estados y los Municipios, como regla de definición negativa del poder tributario atribuido originariamente a los entes “menores”.

78 Ver Octavio, José Andrés; “Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente”, en *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicados en las Revistas de Derecho Tributario N° 1 a la N° 50*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1999, pp. 423 y ss.

79 Artículo 156.13, Constitución.- “Es de la competencia del Poder Público Nacional: [...] 13.- La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial”.

80 A este respecto, el artículo 119 de la Constitución Federal de 1811 prohibía a los Estados miembros de la Federación el “ejercer acto alguno que corresponda a las atribuciones concedidas al Congreso y al Poder Ejecutivo de la Confederación, ni hacer ley que comprometa los contratos generales de ella”; lo que, concatenado con el artículo 73 *eiusdem*, que reservaba a la República “el ramo de tabaco, moos y chimó, derechos de importación y exportación, reglando y dirigiendo en todas la inversión de los gastos y la recolección de los productos que han de entrar por ahora en la Tesorería Nacional como renta privilegiada de la Confederación y la más propia para servir a la defensa y seguridad común”, supone una limitación explícita al poder tributario, del tipo de las anotadas en el texto principal.

En este sentido, el artículo 183 de la Constitución⁸¹ señala, como regla general, el carácter *privativo* del ejercicio del poder tributario por cada uno de los entes político territoriales, y al efecto establece una *prohibición de injerencia* a cada uno de estos de establecer regulaciones que, en cualquier modo, signifiquen usurpación de las competencias rentísticas de alguno de los otros, a través del establecimiento y regulación de los elementos esenciales de los tributos asignados a cada uno de ellos.

Por su parte, el artículo 179.2 de la Constitución asigna a los Municipios el poder tributario *originario* para crear “*los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución*”, o lo que es lo mismo, para tomar –como indicio de la capacidad contributiva del contribuyente– la realización *habitual* de actividades que, objetiva o subjetivamente consideradas, sean calificables como *mercantiles*, realizadas en o desde el *territorio* del Municipio⁸² y por cuyo ejercicio el contribuyente perciba *efectivamente* una contraprestación, un *ingreso bruto*⁸³, que por su íntima relación con el hecho imponible así definido resulta idónea para la cuantificación del tributo.

Como fácilmente puede deducirse, la atribución constitucional de poder tributario al Municipio para gravar el ejercicio habitual de actividades comerciales *lato sensu* implica, necesariamente, la prohibición

81 Artículo 183, Constitución.- “Los Estados y los Municipios no podrán: 1.- Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros, o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional. 2.- Gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio. 3.- Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él. // Los Estados y Municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional.

82 Cfr. Romero-Muci, Humberto; “El establecimiento permanente como criterio de vinculación territorial del poder tributario municipal en el Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio”, en *Revista de Derecho Tributario* N° 82. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1999, pp. 111-153.

83 Cfr. Rangel Urdaneta, Héctor; *Implicaciones derivadas del concepto de “ingreso bruto efectivamente percibido” previsto en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal sobre la determinación del impuesto sobre actividades económicas*. Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Caracas, 2010, pp. 52-69.

a la República (y a los Estados, por supuesto) de establecer tributos que graven hechos y bases imponible *idénticos* a los del impuesto a las actividades económicas. Así lo prohíbe expresamente el artículo 183.1 de la Constitución, como garantía de (i) la autonomía financiera de los Municipios, en la dicción del artículo 168.3 del Texto Fundamental⁸⁴; y (ii) la conformación del sistema tributario sobre la base de la *capacidad económica* de los contribuyentes a través de un sistema eficiente de recaudación de tributos, según lo preconizado por el artículo 316 *eiusdem*.

A pesar de la prohibición comentada, la “contribución” al financiamiento del Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física hace exactamente eso: *toma como su hecho imponible y su base imponible los mismos del impuesto sobre actividades económicas*, lo que configura, en el sentido de lo previamente expuesto, *invasión por la República de las competencias rentísticas del Municipio*, en transgresión de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Constitución, de lo que derivaría la nulidad absoluta de la exacción parafiscal en comentarios.

Sin embargo, en casos como el comentado se ha argumentado, desde antiguo, la *separación* del poder tributario que grava el ejercicio de actividades comerciales en *dos tipos* de impuestos, en razón de la amplitud del hecho imponible: (i) impuestos *generales*, que tienen por hecho generador el ejercicio genérico de cualquier actividad económica, cuyo arquetipo está representado por el impuesto municipal a las actividades económicas; y (ii) impuestos *específicos*, que estarían atribuidos al Poder Nacional por la Constitución, sea *expresa*⁸⁵ o *residualmente*⁸⁶, y cuyos modelos serían los tributos especiales a la producción de licores y cigarrillos, constitucionalmente atribuidos a la República.

84 Artículo 168.3, Constitución.- “Los Municipios constituyen la unidad política primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de esta Constitución y de la ley. La autonomía municipal comprende: [...] 3.- La creación, recaudación e inversión de sus ingresos”.

85 Ese es el caso de los gravámenes al “consumo” de licores y cigarrillos, de acuerdo con el artículo 156.12 de la Constitución.

86 Por la atribución de poder tributario residual a la República, ex artículo 156.12 de la Constitución.

Esta distinción serviría de base⁸⁷ para argumentar la *inexistencia* de la invasión competencial denunciada; y en ese mismo sentido, el artículo 206 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal⁸⁸ *distingue* ambos tipos de tributos, en los siguientes términos:

“Este impuesto [el impuesto sobre actividades económicas] es distinto a los tributos que corresponden al Poder Nacional o Estatal sobre la producción o el consumo específico de un bien, o al ejercicio de una actividad en particular y se causará con independencia de estos. En estos casos, al establecer las alícuotas de su impuesto sobre actividades económicas, los municipios deberán ponderar la incidencia del tributo nacional o estatal en la actividad económica de que se trate.

Este impuesto se causa con independencia de los tributos previstos en la legislación general o la dictada por la Asamblea Nacional” (Interpolado nuestro).

La norma consagra así la distinción de los gravámenes en comentarios, salvando *hipotéticamente* su constitucionalidad en tanto el gravamen nacional no colidiría con el municipal, en el sentido del artículo 183.1 de la Constitución, previamente anotado, sobre la base de la separación entre *hecho generador* y *base imponible* como elementos esen-

87 A guisa de ejemplo, puede mencionarse el caso de la Sentencia del 13 de diciembre de 1965 de la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político Administrativa, caso *C. A. Cervecera Nacional v. Distrito Federal*, en la que la Corte sostuvo que “cuando el Poder Nacional grava con un impuesto –especial–, licores, alcoholes, cigarrillos, sal, derivados del petróleo, etc.; y el Poder Municipal grava, con un impuesto –general–, las actividades lucrativas industriales y comerciales, cualquiera que sea su objeto, que puede ser o no, tal producto, no se produce la doble imposición, porque, fundamentalmente, no existe identidad de causa entre uno y otro impuesto, pues, en el primer caso, el hecho generador del impuesto es la producción, la circulación o el consumo de un género específicamente determinado, mientras que, en el segundo, es el ejercicio de la actividad industrial o comercial; y porque, por ello mismo, no siempre existe identidad de sujeto pasivo; por lo cual, a la vez, tampoco puede hablarse, en rigor, de que se exija un mismo impuesto”. Vid. Romero-Muci, Humberto; *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)*. Tomo I. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 1997, pp. 467-468.

88 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.015 Extraordinario, del 28 de diciembre de 2010.

ciales de un tributo⁸⁹, disociación con la que estamos en *manifiesto desacuerdo*. La base imponible es la *cuantificación del hecho generador*, y como tal aquél tiene una natural y profunda relación con este, de modo que la afirmación contraria “*no solamente es contradictoria con la noción de hecho generador construida por la doctrina, sino que priva a esa categoría jurídica tributaria de toda utilidad teórica y práctica; y divorcia el derecho de la realidad*”⁹⁰.

C. Exoneraciones del impuesto al valor agregado

De acuerdo con el artículo 1° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado⁹¹, el tributo allí creado “*grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes*”. En este sentido, y de acuerdo con su artículo 3°, la Ley de Impuesto al Valor Agregado considera hechos generadores del tributo “[*l*a venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos”. En principio, una declaración de este tenor implicaría que todo bien mueble corporal, independientemente de su tipo o características, está sujeto al impuesto al valor agregado.

89 Así lo ha sostuvo en múltiples ocasiones la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa. Una de las decisiones más famosas al respecto es la dictada el 14 de diciembre de 1983, en el caso *Becoblohm Puerto Cabello, C. A. et al. v. Municipio Puerto Cabello del Estado Carabobo*, en la que la mayoría sentenciadora se expresó en los siguientes términos: “Esa distinción, bien claramente establecida en la doctrina, es determinante en esta materia, ya que es totalmente diferente la actividad que da origen al impuesto, es decir que lo causa, que es el llamado “hecho imponible”, (muy bien definido por los autores citados por los impugnantes) de la forma de calcular el monto del impuesto, o sea “la base imponible”. La diferencia conceptual entre ambos es tanto más clara cuanto que, aunque exista la base imponible (operaciones del lapso de la declaración) si no existe el hecho imponible (actividad comercial o industrial desarrollada durante un año determinado) no se habrá causado el impuesto o patente”. Vid. Romero-Muci; *Jurisprudencia...* Tomo I, p. 588.

90 Así lo afirma el magnífico voto salvado del Magistrado Dr. Luis Henrique Farías Mata, emitido en la Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa del 14 de diciembre de 1983, caso *Becoblohm Puerto Cabello, C. A. et al. v. Municipio Puerto Cabello del Estado Carabobo*, cit. en Romero-Muci; *Jurisprudencia...* p. 608.

91 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.632, del 26 de febrero de 2007.

Sin embargo, como parte de sus cometidos, el Estado, titular del poder tributario, puede dispensar a determinadas personas u operaciones, fundamentalmente por razones de estímulo e incentivo económico, del pago de la obligación tributaria. Eso es el *poder de eximir*⁹². El Código Orgánico Tributario, como ley marco de la tributación en Venezuela, recoge estos conceptos y precisiones constitucionales bajo las dos grandes formas que, de acuerdo con el órgano que otorga la dispensa, tiene el poder de eximir. La primera de ellas, la *exención*, es “la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, otorgada por la ley”; la segunda, la *exoneración*, es igualmente una dispensa del pago de la obligación tributaria, concedida –en ese caso– por el Ejecutivo Nacional en los casos autorizados por ley.

La expresión natural del poder tributario, así como del poder de eximir es la ley. De allí deriva el principio de reserva legal del tributo, enunciado constitucionalmente en el artículo 317 en forma negativa: “*No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes*”.

Es precisamente el alcance de la *reserva de ley en la exoneración* la que ofreció problemas, una vez más, al Derecho Tributario venezolano en 2012. En efecto, uno de los problemas de la tipificación del tributo es la llamada *tipicidad abierta*, la que se caracteriza

“[P]or permitir interpretaciones ‘creativas’ o ‘extensivas’ de la norma, atribuyendo al operador jurídico, y en especial a los tribu-

92 “Una consecuencia inevitable del poder de gravar es la potestad de desgravar, de eximir de la carga tributaria, y por cierto que nadie lo ha discutido entre nosotros. Los problemas que se han presentado no tienen atinencia con la facultad de eximir considerada en abstracto, sino con aspectos colaterales de su ejercicio: cuál es la autoridad que puede disponerla, en qué medida y en qué condiciones. Ha dicho con acierto un tratadista brasileño que ‘el poder de eximir ofrece cierta simetría con el poder tributario. Tal circunstancia explica el hecho de que prácticamente todos los problemas que convergen en el ámbito del tributo, pueden ser estudiados desde el ángulo opuesto: el de la exención. Así como existen limitaciones constitucionales al poder tributario, hay límites que no pueden trasponerse en el poder de eximir, porque ambos no son más que el anverso y el reverso de la misma medalla”. Giuliani Fonrouge, Carlos M.; *Derecho Financiero*. 5ª edición. Tomo I. Depalma. Buenos Aires, 1993, pp. 318-319.

nales, la facultad de modular las rigideces de la ley, en aras, sobre todo, de ‘principios constitucionales superiores’. La tipicidad abierta significaría, en suma, alterar la norma hasta llegar a consecuencias incompatibles con la voluntad del legislador. Se trata de lograr que las soluciones a las controversias se adopten conforme a la legalidad vigente, cuando hay previsión expresa en el ordenamiento jurídico, y no conforme a genéricos ideales de justicia que pueda tener el aplicador de la norma.

La tipicidad, como se dijo, no es incompatible con la inclusión en la norma de conceptos jurídicos indeterminados, ni tampoco con el recurso a técnicas interpretativas que busquen el verdadero fin de la norma más allá de sus términos literales. Pero si la idea de ‘tipicidad abierta’ pretender generalizar la idea del intérprete como ‘modulador’ de la voluntad de la ley, debe rechazarse como contraria al principio de tipicidad”⁹³.

No es esa la única acepción del término “tipicidad abierta”. El cognomento encierra, también, una clasificación de las *formas* de la reserva legal: una en la que se permite al reglamentista, bajo parámetros legales establecidos de manera laxa o *no establecidos en absoluto*, regular los elementos esenciales del tributo, y muy específicamente –en lo que a estas líneas concierne– a los supuestos de *dispensa del pago del tributo*: exención o exoneración, en los parámetros previamente indicados.

Además de las críticas contenidas en la cita doctrinal previa, la tipicidad abierta encuentra un valladar a su consagración en nuestro sistema tributario: el artículo 3.1 del Código Orgánico Tributario tipifica una reserva de ley “cerrada”, en la que es únicamente propio de la ley “[c]rear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo”. De ello se sigue, según Belisario Rincón, que el sistema venezolano “acoge la modalidad del sistema cerrado” en lo que se refiere a la

93 García Novoa, César; *El concepto de tributo*. Tax Editor. Lima, 2009, pp. 246-247.

regulación de la reserva legal tributaria. Ello significa, en sus palabras, lo siguiente:

“Todos los elementos que integran la relación tributaria deben estar establecidos en la norma legal sin que se permita al legislador la delegación de dichos elementos al reglamentista, en contraposición al modelo de Principio de Legalidad Abierta o llamada también Esencialista que consiste en una mayor flexibilidad para el legislador, al permitirse delegar en el reglamentista elementos no esenciales de la relación tributaria, o establecer parámetros que permitan al reglamentista fijar alícuotas u otros elementos de la relación tributaria, pero sin exceder los límites fijados por el legislador”⁹⁴.

Encuentra así respaldo normativo en nuestro país la tesis de acuerdo con la cual el Derecho Tributario es materia de *estricta reserva legal*, o como lo llama Casás, parafraseando a Ataliba, de *estricta legalidad tributaria*. Bajo la tesis de separación de las funciones estatales propia del Estado Constitucional de Derecho, el establecimiento de poderes ablatorios al Estado requiere del *consentimiento* de los gobernados, a través de las fórmulas de la representación política. Esta representación no se alcanza en el reenvío, por lo que según esta visión –con la que concordamos– no es posible la *tipificación abierta*, sin parámetro alguno que delimite la actuación administrativa, de supuestos de *exoneración*⁹⁵. Así lo ratifica el contenido del artículo 74 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual:

94 Belisario Rincón, José Rafael; “El principio de legalidad tributaria en Venezuela. Análisis crítico acerca de la inconstitucionalidad de algunas normas tributarias y de una sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia”, en *30 años de la codificación del Derecho tributario venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Tomo I. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2012, p. 156.

95 Cfr. Casás, José Osvaldo; *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente a partir del principio de reserva legal tributaria*. Ad-Hoc. Buenos Aires, 2002, pp. 240-243; Fraga Pittaluga, Luis; *Principios Constitucionales de la Tributación*. Colección Estudios Jurídicos N° 95. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2012, pp. 63-66; Carmona Borjas, Juan Cristóbal; “Los Decretos-Leyes como instrumentos de adopción de medidas tributarias”, en *Homenaje a José Andrés Octavio. Asociación Venezolana de Derecho Tributario*. Caracas, 1999, p. 61. En contra, pero sólo respecto de los parámetros aritméticos de fijación de la base imponible o de

“La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, especificará los tributos que comprenda, los presupuestos necesarios para que proceda y las condiciones a las cuales está sometido el beneficio. La ley podrá facultar al Poder Ejecutivo para someter la exoneración a determinadas condiciones y requisitos”.

A pesar de las objeciones mencionadas, la Ley de Impuesto al Valor Agregado hace, precisamente, lo que aquí se critica: el artículo 65 consagra una facultad *omnímoda* al Ejecutivo Nacional para exonerar cualquier hecho imponible, teniendo como únicos fundamentos “*las medidas de política fiscal aplicables de conformidad con la situación coyuntural, sectorial y regional de la economía del país*”⁹⁶, y como único “límite” “*la evaluación periódica que el Ejecutivo Nacional haga del cumplimiento de los resultados esperados con la medida de política fiscal en que se fundamenten los beneficios*”; y ni siquiera así, pues “*la periodicidad y los términos en que se efectuará la evaluación, así como los parámetros para medir el cumplimiento de los resultados esperados, deberán establecerse en el Decreto respectivo*”.

De otro lado, el artículo 133 de la Constitución consagra, en concordancia con el artículo 316 *eiusdem*, a la *generalidad* como una de las bases del sistema tributario: de ellos se deduce, que “*en nuestro ordenamiento jurídico, todos los ciudadanos están obligados al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, pero sobre la base de una justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica de cada quien*”⁹⁷.

la alícuota, y para la suspensión temporal de la aplicación de un tributo, García Belsunce, Horacio; “La delegación legislativa”, en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*. Depalma. Buenos Aires, 1994, pp. 37-40.

96 O sea, las exoneraciones tienen fines de *política económica*, lo que –según Herrera Molina– supone riesgos importantes para la justicia del sistema tributario, según los parámetros que para su configuración exige la Constitución. Herrera Molina, Pedro Manuel; *La Exención Tributaria*. Colex. Madrid, 1990, pp. 113-115.

97 Fraga Pittaluga; *Principios...* p. 70.

En su aplicación a los beneficios fiscales, el principio se desdobra en una doble vía. La exención –y la exoneración– son, por una parte, *excepciones* a la generalidad⁹⁸ derivadas de la necesaria *ponderación*⁹⁹ entre este principio y el de capacidad contributiva, en los términos indicados en el párrafo anterior; y por la otra parte es *regla de validez interna* del beneficio: este debe otorgarse a todas las personas que se encuentren en la situación subjetiva tipificada como susceptible del beneficio fiscal. Así lo preconiza el artículo 76 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual las exoneraciones “serán concedidas con carácter general, en favor de todos los que se encuentren en los presupuestos y condiciones establecidos en la ley o fijados por el Poder Ejecutivo”.

Sin embargo, *otra vez* a pesar de lo aquí expuesto, desde 1999 se ha consolidado una política de dispensas *abiertas*, por una parte, y *específi-*

98 “El beneficio de la dispensa de impuestos que consideramos al tratar del poder de eximir, constituye excepción al principio de generalidad de la tributación, pero tienen validez constitucional por no otorgarse como antaño por razones de clase, linaje o casta, sino por circunstancias de orden económico o social, razonablemente apreciadas por el poder legislativo, y con el propósito –por lo común– de lograr una efectiva justicia social o de fomentar determinadas actividades convenientes para la comunidad o para facilitar el desarrollo de algunas regiones del país”. Giuliani Fonrouge; *Derecho...* p. 341.

99 La ponderación es el método típico de resolución de los conflictos entre principios, que Prieto Sanchís llama las *antinomias contingentes, externas o propias del discurso de aplicación*. En ellas “no podemos definir en abstracto la contradicción, ni conocemos por adelantado los supuestos o casos de aplicación, ni contamos por ello con una regla segura para resolver el problema”, de modo que “sólo en presencia de un caso concreto podemos advertir la concurrencia de ambas normas y sólo en ese momento aplicativo hemos de justificar por qué optamos en favor de una u otra, opción que puede tener diferente resultado en un caso distinto”. Así, ponderar es “buscar la mejor decisión (la mejor sentencia, por ejemplo) cuando en la argumentación concurren razones justificatorias conflictivas y del mismo valor. En consecuencia, la ponderación parte de la igualdad de las normas en conflicto, dado que, si no fuese así, si existiera un orden jerárquico que se pudiera deducir del propio documento normativo, la antinomia podría resolverse de acuerdo con el criterio jerárquico”, o en las palabras de Alexy, el proceso de obtención de un “enunciado de preferencia condicionada”, a través de un modelo de fundamentación que, en general, admite todas las formas de la argumentación jurídica, con exclusión de las de corte estrictamente semántico. Prieto Sanchís, Luis; *Justicia Constitucional y Derechos Fundamentales*. Editorial Trotta. Madrid, 2003, pp. 178, 189; y Alexy, Robert; *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Traducción del original alemán por Ernesto Garzón Valdés. Colección El Derecho y la Justicia. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 2001, pp. 157-169.

cas, por la otra, en la concesión de beneficios fiscales en los principales tributos nacionales. La definición de las condiciones del beneficio es materia del *reenvío*, prácticamente de forma absoluta, de modo que es el Poder Ejecutivo quien determina *omnímodamente* qué actividades serán objeto de exoneraciones. Adicionalmente, el Poder Ejecutivo es quien determina *quién* –no quiénes– serán objeto de exoneraciones, al tipificarlas de guisa totalmente particularizada, individual, en supuestos de *imposible subsunción* para terceros, vulnerando así, sin más, los principios constitucionales apenas comentados previamente.

En este contexto es que el Ejecutivo Nacional, dando continuidad a la política establecida al respecto desde 1999, dictó en 2012 una serie de Decretos Presidenciales que tienen como características comunes las de exonerar adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios para proyectos específicos *desarrollados por el propio Ejecutivo*, lo que aviva la discusión respecto de la clasificación de los *sujetos pasivos* en el impuesto al valor agregado, en especial tomando en cuenta la *inmunidad tributaria de los entes político territoriales* a la que se refiere el artículo 180 de la Constitución¹⁰⁰, contra la *generalidad de la imposición* en

100 El problema radica, fundamentalmente, en el *divorcio* que existe, en los tributos al consumo de tipo valor agregado, entre el sujeto realizador del hecho imponible –el vendedor del bien o el prestador del servicio– y el titular de la capacidad contributiva que es objeto del tributo: el adquirente de dichos bienes y servicios. De allí deviene la distinción, ya común en doctrina para estos tributos, entre contribuyentes “*de iure*” –quienes realizan el hecho imponible y adquieren, así, la categoría de tales de acuerdo con el artículo 22 del Código Orgánico Tributario– y contribuyentes “*de facto*”, titulares de la capacidad contributiva gravada pero que no *realizan el hecho generador*. Desde la perspectiva de la realización del hecho imponible, la aplicación del tributo a entes públicos no genera problema alguno, pues para estos el impuesto al valor agregado será, únicamente, un elemento integrante del costo de adquisición del bien o del servicio, tal como lo prevé el artículo 42 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado. Desde el punto de vista de la titularidad de la capacidad contributiva gravada, cuestión *esencial* a la existencia de todo tributo como con acierto enseña Jarach, la situación cambia radicalmente: los entes político territoriales son *inmunes* a la tributación, pues ellos no pueden ser titulares de capacidad contributiva, dado que ellos dedican la *totalidad de su patrimonio* a la satisfacción de necesidades colectivas, de lo que se sigue el contrasentido de someter al gravamen –vía traslación, como consumidor final– a los entes político territoriales, en consideración del mandato constitucional. A pesar de ello, el parágrafo único del artículo 2 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.363 Extraordinario, del 12 de julio de 1999), dispone expresamente que la Administración Pública Central, sea de la República, los Estados y los Municipios, “deberán soportar el impuesto, en

el caso en que, como se sostiene, los entes públicos tengan la cualidad de contribuyentes del impuesto.

Los decretos de marras son los siguientes:

- a. N° 8.780, para las importaciones definitivas de bienes muebles corporales destinados al programa de seguridad social para los integrantes de la Fuerza Armada Nacional Bolivariana¹⁰¹, que fue derogado por el Decreto N° 9.133¹⁰².
- b. N° 9.108, para las importaciones de los bienes muebles destinados al Sistema Eléctrico Nacional¹⁰³.
- c. N° 9.134, para las importaciones de bienes destinados a la ejecución del proyecto de modernización de Radio Mundial¹⁰⁴.
- d. N° 9.102, para las compras nacionales e internacionales de bienes muebles corporales, así como para la prestación de servicios, adquiridos por el Consejo Nacional Electoral y

todos los casos en que adquieran bienes y servicios gravados”, opinión que ha sostenido, desde antiguo, la Administración Tributaria nacional, e igualmente respetable doctrina. Jarach, Dino; El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. 3ª edición. Abeledo Perrot. Buenos Aires, 1982, pp. 199-200. Respecto de la sujeción de los entes públicos al impuesto al valor agregado en Venezuela, vid. Carmona Borjas, Juan Cristóbal; “La República como contribuyente de impuestos al consumo del tipo plurifásico no acumulativo”, en *Revista de Derecho Tributario* N° 66. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1995, pp. 21-33; y Oficio de la Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) N° HGJT-200-000088, del 9 de diciembre de 1994, en *Doctrina Tributaria* N° 1. Ediciones SENIAT. Caracas, 1995, pp. 182-184.

101 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.850, del 25 de enero de 2012.

102 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.985, del 14 de agosto de 2012.

103 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.970, del 23 de julio de 2012.

104 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.985, del 14 de agosto de 2012.

destinadas a la realización de los procesos electorales convocados durante 2012 y 2013¹⁰⁵.

- e. N° 9.028, para las prestaciones de servicios ejecutadas o aprovechadas en el país contratados por los órganos y entes de la Administración Pública Nacional, destinados exclusivamente a la ejecución del “Proyecto Adecuación del Canal de Navegación del Lago de Maracaibo”¹⁰⁶.

Todos los Decretos, con excepción del último de los mencionados, exoneran la importación de bienes muebles destinados a la realización de algún tipo de actividad pública: el programa de seguridad social de la Fuerza Armada Nacional Bolivariana (adquisición de 8.000 vehículos de uso particular), o bien de modernización de la capacidad física de determinados servicios (sistema eléctrico nacional y el Sistema Nacional de Medios Públicos, concretamente Radio Mundial), razón por la cual siguen un esquema idéntico. En *primer* lugar, al declarar el beneficio se identifican específicamente los bienes a adquirir, sea a través de importación o adquisición interna, por sus características, códigos arancelarios y cantidad de bienes a adquirir. Seguidamente, se exige del órgano o ente beneficiario la presentación en la Zona Primaria en la que se realice la importación, que debe haber sido seleccionada por el beneficiario previo a la operación aduanera en comentarios, de los documentos que fundamentan el ingreso al territorio aduanero nacional de los bienes cuya adquisición ha sido exonerada del impuesto al valor agregado, a saber: (i) relación descriptiva de los bienes; y (ii) la factura comercial definitiva que sirve, de por sí, como fundamento del manifiesto de importación, emitida a favor de dicho órgano o ente. En *tercer* lugar, se establece la obligación de la Oficina Aduanera de llevar un registro de las operaciones hechas con fundamento en el Decreto respectivo, e igualmente de las operaciones que falten realizar para completar el “cupó” de bienes cuya importación ha sido exonerada asignado mediante el Decreto.

105 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.969, del 20 de julio de 2012.

106 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.932, del 29 de mayo de 2012.

Según lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, cada Decreto establece los parámetros de evaluación del cumplimiento de los resultados esperados con la medida, que fundamentalmente son, en estos casos, tres: (i) calidad de los bienes importados; (ii) la destinación de estos; y (iii) el “cumplimiento” del objetivo para el cual se destinaron. Cada uno de estos parámetros tiene un peso específico diferente en cada supuesto, dependiendo del caso, y de la ejecución de la evaluación *semestral* así ordenada fueron encargados al SENIAT, en coordinación con el Ministerio de Planificación y Finanzas y la unidad administrativa a cargo del ejercicio de la competencia beneficiada con la exoneración (Ministerios para la Defensa, la Energía Eléctrica y Transporte y Comunicaciones).

La pérdida del beneficio viene dada, según los Decretos, por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en ellos, en especial en lo relativo a la evaluación del cumplimiento de los resultados esperados por la aplicación de la exoneración, o bien de las obligaciones que para la importación de bienes establecen la Ley Orgánica de Aduanas y sus disposiciones reglamentarias. Los Decretos tienen una vigencia de *un año*, iniciada a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

El último de los Decretos de exoneración señalados exonera la prestación de los servicios de dragado de *siete millones de metros cúbicos* anuales de arena, allí trasladados por los procesos de sedimentación propios de las condiciones del suelo, en el Canal de Navegación del Lago de Maracaibo, a través de tolvas autopropulsadas con la finalidad de mantener las profundidades de diseño de la obra. Por ello, a pesar de que ya la actividad en comentarios había sido exonerada por *tres años*, según el Decreto Presidencial N° 6.611¹⁰⁷, el lapso se reveló *insuficiente* para cumplir con el cometido, razón por la cual se acordó la exoneración ahora comentada.

107 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.115, del 6 de febrero de 2009.

La exoneración procederá una vez que el Ministerio de Petróleo y Minería, previa solicitud del órgano o ente de la Administración Pública Nacional que corresponda, emita pronunciamiento favorable sobre los montos y el carácter estrictamente necesario del servicio de dragado. Para la ejecución de la exoneración, los órganos y entes de la Administración Pública Nacional que contraten los referidos servicios deberán (i) indicar que los servicios se encuentran exonerados del impuesto al valor agregado en la orden correspondiente; (ii) contratar con terceros que hayan “cumplido” con sus obligaciones tributarias frente a la República; (iii) presentar a la Administración Tributaria en formato impreso y electrónico, una relación trimestral de las operaciones exoneradas dentro de los 5 días hábiles siguientes al cierre del trimestre, que deberá indicar la fecha de recepción del servicio, su descripción, fecha de pago, montos pagados y tipo de cambio para la fecha del pago; (iv) presentar a la Administración Tributaria un cronograma trimestral de ejecución, donde se indique el avance del proyecto, así como el pronunciamiento favorable emitido por el Ministerio de Petróleo y Minería señalado anteriormente; y (v) los deberes formales que para el impuesto al valor agregado establece la normativa vigente.

Los parámetros de evaluación, de acuerdo con el artículo 65 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, serán (i) la calidad del servicio, en un 40 %; y (ii) el cumplimiento del proyecto de dragado total del Canal de Navegación del Lago de Maracaibo, en el 60 % restante. La evaluación estará a cargo de la Administración Tributaria, en coordinación con los Ministerios de Petróleo y Minería, y Planificación y Finanzas, y se considerará cumplida cuando el cociente de la aplicación de las dos variables antes mencionadas sea mayor o igual al 75 %. La pérdida del beneficio viene dada, según el Decreto, por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en ellos, en especial en lo relativo a la evaluación del cumplimiento de los resultados esperados por la aplicación de la exoneración, o bien de las obligaciones legales que para el cumplimiento de obligaciones tributarias establece el ordenamiento jurídico venezolano. El Decreto tiene una vigencia de *tres años*, iniciada a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Por otra parte, el Decreto N° 9.102 sigue un esquema que *combina*, como es natural, los esquemas de los decretos previamente comentados, en la medida en que en aquél se exoneran simultáneamente la adquisición de bienes muebles corporales y la prestación de determinados servicios, destinados a la realización de los procesos electorales llevados a cabo durante 2012 y 2013. Estos bienes y servicios son identificados en los dos primeros artículos del Decreto, el que –a renglón seguido– identifica los requisitos formales que debe cumplir el Consejo Nacional Electoral y sus proveedores para la procedencia del beneficio: (i) identificar la operación como exonerada, tanto en las órdenes de adquisición de bienes y servicios emitidas por el Consejo Nacional Electoral como en las facturas que soportan cada operación; (ii) la identificación del Decreto exoneratorio; (iii) la Certificación de Débito Fiscal Exonerado, mecanismo que permite la concreción del beneficio a través de la emisión, por parte del Consejo Nacional Electoral, de documentos que certifiquen la causación del débito fiscal exonerado a través del Decreto, que permiten –además– la recuperación de créditos fiscales soportados en exceso que no puedan ser deducidos, como lo regula el Decreto Presidencial N° 5.772 del 27 de diciembre de 2007¹⁰⁸.

Estos Certificados de Débito Fiscal Exonerado se emitirán por el Consejo Nacional Electoral, previa autorización de la Administración Tributaria, con especificación de los mecanismos de seguridad asociados a su emisión, así como el número correlativo que se empleará para su control. En este sentido, el Decreto especifica los requisitos formales que deben cumplir los mencionados Certificados, en los que –al momento de emitirse– constará como su monto el total del impuesto al valor agregado que aparezca en las facturas, una vez realizados los ajustes correspondientes. En el caso de ajustes en las facturas del período impositivo, debe indicarse en el cuerpo de la Certificación –como notas marginales– las nuevas facturas o notas de débito o crédito, según sea el caso, modificatorias de las facturas originales. De igual modo, a efectos de control fiscal el Consejo Nacional Elec-

108 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.839, del 27 de diciembre de 2007.

toral deberá llevar un registro de los certificados emitidos, en el que se anote, en términos generales, todos los elementos que permitan la identificación de estos documentos, y la determinación *sobre base cierta* de los débitos fiscales en ellos soportados.

A los efectos de la adquisición de los bienes y servicios señalados, el Consejo Nacional Electoral deberá contratar con terceros que hayan “cumplido” con sus obligaciones tributarias frente a la República, inscritos en el Registro Nacional de Contratistas, cuando sea procedente. Al igual que en los restantes casos, y de acuerdo con el artículo 65 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, el Decreto establece los parámetros para la evaluación del cumplimiento del objetivo de política fiscal perseguido con la exoneración concedida, facultad esta de policía administrativa que queda a cargo de la Administración Tributaria, en coordinación con el Ministerio de Planificación y Finanzas y del Consejo Nacional Electoral; e igualmente tipifica como supuestos de pérdida del beneficio el incumplimiento de las reglas del Decreto, o bien de alguna de las obligaciones materiales y formales que componen el sistema tributario *nacional*.

Los sujetos que realicen las operaciones exoneradas –esto es, los proveedores de bienes y servicios al Consejo Nacional Electoral–, en los términos previamente indicados, deberán presentar ante la Gerencia Regional de Tributos Internos del SENIAT correspondiente a su domicilio fiscal, una relación mensual de las operaciones exoneradas por el Decreto aquí comentado, en medios impresos y electrónicos. Las condiciones de presentación de la relación en comentarios fueron fijados por la Administración Tributaria, mediante la Providencia Administrativa N° SNAT/2012/0043¹⁰⁹, y se limita, fundamentalmente, a establecer la información que debe indicarse en la relación por cada tipo de operación exonerada, a saber: (i) importación definitiva de bienes; (ii) venta de bienes corporales; y (iii) prestación de servicios. La relación en comentarios debe presentarse dentro de los 5 primeros días de cada mes.

109 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.999, del 3 de septiembre de 2012.

Por otra parte, en la misma línea de las exoneraciones previamente comentadas, el Decreto Presidencial N° 8.847110 exonera, tanto del impuesto al valor agregado como del impuesto de importación y de las tasas por servicios aduaneros, a la importación de bienes corporales con fines médico-quirúrgicos, tales como: medicamentos, insumos, vacunas, utensilios, mobiliario clínico, equipos médico quirúrgicos, vehículos y equipos de cualquier configuración, construcción de hospitales o fábricas de insumos que se realicen en el marco de los Convenios en materia de salud suscritos entre Venezuela y China, Colombia, Portugal, Turquía y Alemania, así como con otros países con los que se suscriba convenios de este tipo “*en un espíritu de cooperación mutua, bajo los principios de reciprocidad y respeto*”, por un plazo de 5 años contados a partir de la publicación del Decreto en comentarios.

Para la procedencia del beneficio, el adquirente de los bienes de capital antes mencionados debe ser la República, por órgano del Ministerio del Poder Popular para la Salud, y así debe constar en las facturas comerciales definitivas que soporten las operaciones en comentarios. Adicionalmente, como condición para el disfrute del beneficio fiscal bajo análisis, el Ministerio de Salud deberá presentar a la Administración Aduanera un listado que relacione los bienes a importar en el marco de los acuerdos internacionales previamente mencionados, cumplido lo cual la Gerencia de Aduanas del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) procederá a la nacionalización de los bienes ya ingresados a la Zona Primaria.

D. Exoneraciones del impuesto sobre la renta

Al igual que ocurre con las exoneraciones del impuesto al valor agregado, los beneficios fiscales otorgados en materia de impuesto sobre la renta durante 2012 se caracterizan por su *tipicidad abierta* y su *especialidad*, contrariando los principios constitucionales de reserva legal tributaria y de generalidad del ejercicio del poder de eximir, en los términos ya largamente expuestos en el acápite anterior.

110 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.882, del 13 de marzo de 2012.

Sin embargo, cuantitativamente hablando las exoneraciones del impuesto sobre la renta otorgadas en 2012 fueron *menores* que las concedidas en materia de impuesto al valor agregado para el mismo período. Los supuestos se limitan, básicamente, a dos casos:

- a. **Exoneración para los enriquecimientos de fuente territorial obtenidos por las personas jurídicas domiciliadas o no domiciliadas en Venezuela provenientes de las operaciones en ejecución de los proyectos que se desarrollen en el marco del convenio integral de cooperación Venezuela-Cuba.**

La exoneración en comentarios busca incentivar las ventajas recíprocas de la cooperación internacional que, según el Ejecutivo, supone la ejecución del convenio integral de cooperación entre Venezuela y Cuba. Por ello, el Decreto Presidencial N° 8.893¹¹¹ exime del pago del impuesto sobre la renta los enriquecimientos netos de fuente territorial obtenidos por la ejecución de operaciones de ejecución del convenio bilateral en comentarios. Para el disfrute del beneficio, los sujetos pasivos deberán obtener una certificación del Ministerio de Energía y Petróleo en la que conste que la operación concreta es parte de la ejecución del convenio integral de colaboración Venezuela-Cuba.

En este sentido, los contribuyentes deberán presentar –en todo caso– las declaraciones de rentas previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, e igualmente cumplir con todos los deberes formales establecidos para los sujetos pasivos de ese tributo. Así, en el caso en el que un contribuyente realice, simultáneamente, operaciones gravables y exoneradas, los costos y deducciones que no puedan imputarse específicamente a uno u otro tipo de enriquecimientos, se distribuirán proporcionalmente; y de igual modo, como ocurre con todo beneficio fiscal en materia de impuesto sobre la renta, las pérdidas sufridas por la realización de actividades exoneradas del tributo no son imputables a los enriquecimientos gravables.

111 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.894, del 29 de marzo de 2012.

La pérdida del beneficio ocurre, como ya se ha expuesto anteriormente, por la transgresión de las normas tributarias nacionales *genéricamente* consideradas, lo que –sin entrar en cuestiones ajenas a este trabajo, dadas las limitaciones ajenas a un estudio de este tipo– constituye una forma de las llamadas sanciones “atípicas”, “encubiertas” o “impropias”, las que tienen, en general, las siguientes características: (i) se presentan normalmente asociadas a un ilícito propio, descubierto o directo, como una consecuencia natural del incumplimiento del deber; (ii) se incorporan bajo la apariencia de requisitos o condiciones para la determinación del tributo –o de la dispensa, en este caso–; (iii) no existe una relación directa –y en algunos casos, *ninguna* relación– entre el *requisito* y la medición de la real capacidad contributiva del obligado tributario; (iv) su consecuencia es la del aumento artificioso de la base imponible, sacrificando indebidamente la capacidad contributiva y vulnerando, en el caso venezolano, la reserva legal especial del Código Orgánico Tributario en materia de tipificación de ilícitos tributarios¹¹².

b. Para los intereses obtenidos por los tenedores de Bonos Agrícolas emitidos por el Fondo de Desarrollo Nacional, S. A. (FONDEN) y por Petróleos de Venezuela, S. A. (PDVSA).

En este caso, el objetivo del beneficio es el desarrollo de políticas para impulsar la actividad agrícola y agroindustrial, procurando la “soberanía” y la “autonomía” alimentaria de la República. Una de esas políticas es la emisión de Bonos Agrícolas por FONDEN y por PDVSA, con vencimiento en 2015, 2016 y 2017, cuyos rendimientos *vía intereses* quedan *exonerados* del pago del impuesto sobre la renta, a través del Decreto Presidencial N° 9.295, del 20 de noviembre de 2012¹¹³.

112 Vid. Sánchez Pedroche, J. Andrés; “Sanciones “indirectas” o “impropias” en Derecho Tributario”, en Civitas: *Revista Española de Derecho Financiero*. Civitas. Madrid, 1996, pp 501-532; Litvak, José D., Sánchez, Analía A. y Litvak, Érika; *Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario*. La Ley. Buenos Aires, 2003, pp. 35-52; y Weffe H., Carlos E.; *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*. Editorial Globe. Caracas, 2010, pp. 296-299.

113 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.054, del 20 de noviembre de 2012.

Las condiciones son, fundamentalmente, las mismas que en el caso de la exoneración comentada en el punto anterior, con la *obvia* excepción de la certificación de la realización de actividades en el marco del convenio integral de colaboración entre Venezuela y Cuba; de hecho, es la mera titularidad de los Bonos Agrícolas en comentarios –y, así, la causación del derecho a percibir los intereses generados por esos títulos– la única condición necesaria para disfrutar del beneficio en comentarios. La exoneración así establecida tendrá una vigencia de 5 años, contados a partir del primer ejercicio fiscal del contribuyente que se inicie desde la publicación del Decreto en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

E. Ley de Reforma Parcial de la Ley de Timbre Fiscal para el Distrito Capital

En una ocasión anterior¹¹⁴ comentábamos *el desmontaje del andamiaje jurídico que dio soporte al Distrito Metropolitano de Caracas, especialmente en lo financiero*, a partir de la derrota electoral del proyecto político dominante en las elecciones de noviembre de 2008 para la elección de las autoridades del Distrito Metropolitano de Caracas¹¹⁵. Señalábamos entonces que la Ley Especial sobre la Organización y Régimen del Distrito Capital¹¹⁶ asigna a este ente de la división político territorial de la República¹¹⁷ –ex artículo 3.7– auténtico poder tributario para la “*creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos de papel sellado, timbres y estampillas*”, a remedo de la

114 Weffe H., Carlos E.; “El Derecho Financiero y Tributario en Venezuela en 2009”, en Anuario de Derecho Público. Año 3. Centro de Estudios de Derecho Público. Universidad Monteávila. Caracas, 2011, pp. 276-290

115 Así lo cree Ortega Weffe, Jesús J.; *Del Distrito Federal al Distrito Capital*. Publicación pendiente. Caracas, 2010, p. 43.

116 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.156, del 13 de abril de 2009.

117 Así la define el encabezamiento del artículo 16 de la Constitución, de acuerdo con el cual “el territorio nacional se divide en el de los Estados, el del Distrito Capital, el de las dependencias federales y el de los territorios federales”. En este sentido, el artículo 2 de la Ley Especial sobre la Organización y Régimen del Distrito Capital establece que este “es una entidad político territorial de la República con territorio, personalidad jurídica y patrimonio propio y por sus características singulares posee un régimen especial de gobierno”.

competencia estatal en la materia consagrada en el artículo 164.7¹¹⁸ de la Ley Fundamental, sirviendo así al propósito de desmontar el soporte jurídico-financiero del Distrito Metropolitano de Caracas respecto de los tributos calificados como de timbre fiscal cuyos hechos generadores ocurran en la jurisdicción del Distrito Capital¹¹⁹, lo que –de facto– *escinde* el ejercicio de dicho poder entre el Distrito Capital, por una parte, y *por el Estado Miranda por la otra, derriba* la construcción jurisprudencial que, en interpretación de la Ley Especial del Régimen del Distrito Metropolitano de Caracas¹²⁰ y la Ley de Transición del Distrito Federal al Distrito Metropolitano de Caracas¹²¹ había atribuido los ingresos derivados de estas especies tributarias al Distrito Metropolitano de Caracas¹²².

118 Artículo 164.7, Constitución.- “Es de la competencia exclusiva de los Estados: [...] 7. La creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos de papel sellado, timbres y estampillas”.

119 La cual, según el artículo 4 de la Ley Especial sobre Organización y Régimen del Distrito Capital, es el que correspondía al extinto Distrito Federal al momento de la entrada en vigencia de la Constitución de 1999; esto es, el territorio del actual Municipio Libertador.

120 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.906, del 8 de marzo de 2000.

121 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.006, del 3 de agosto de 2000.

122 Cfr. la SSC 1.563/2000 de 13 de diciembre, caso *Alfredo Peña*, en interpretación de la Ley sobre el Régimen del Distrito Metropolitano de Caracas, en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Diciembre/1563-131200-2658%20.htm>; la SSC 978/2003 de 30 de abril, caso *Bolívar Banco Universal, C. A.*, en recurso por colisión de normas legales entre los artículos 28 del Decreto-Ley de Timbre Fiscal, 19 de la Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano de Caracas y 30 de la Ley de Timbre Fiscal del Estado Miranda, en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Abril/978-300403-01-1535%20.htm>; la SSC 1.664/2003 de 17 de junio, caso *British Airways, P. L. C.*, en recurso por colisión de normas legales entre los artículos 28 del Decreto-Ley de Timbre Fiscal y 44 de la Ley de Timbre Fiscal del Estado Vargas, en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Junio/1664-170603-02-2910.htm>; la SSC 572/2003 de 18 de marzo, caso *Rodolfo Plaz Abreu et al.*, en acción de nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17 y 19 de la Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano de Caracas, en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Marzo/572-180303-01-1797%20.htm>, 27 de mayo de 2014. Nuestros comentarios sobre estas decisiones pueden hallarse en Weffe; *El Derecho...* pp. 276-285.

En ejecución de esta política, a pesar de su dudosa constitucionalidad¹²³ y bajo la *extraña* figura de acuerdo con la cual la función legislativa del Distrito Capital la ejerce el Poder Legislativo Nacional¹²⁴, la Asamblea Nacional reformó la Ley de Timbre Fiscal para el Distrito Capital¹²⁵ *parcial y puntualmente*. En efecto, la reforma se limita a modificar las alícuotas de los hechos imponible del timbre consistentes en las solicitudes que, con fundamento genérico en el artículo 49 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos¹²⁶, inician el procedimiento administrativo para la obtención de determinadas autorizaciones o para la autenticación o registro de documentos con fines de dar *fe pública* de ellos¹²⁷, emitidas por la República:

123 En efecto, como se deduce del texto del artículo 16 de la Constitución, el Distrito Capital es una unidad político territorial *distinta* de los Estados, quienes son los entes que tienen atribuido originariamente el poder tributario para establecer los tributos de Timbre Fiscal. Ello, interpretado en concordancia con la limitación *explicita* al poder tributario que impone el artículo 183.1 de la Constitución, que prohíbe la invasión de las competencias rentísticas de los entes político territoriales *por sus pares*, entonces impediría a la República atribuir *derivadamente* un poder que no posee, ni siquiera por vía de la cláusula residual de poder tributario contenida en la parte *in fine* del artículo 156.12 de la Constitución.

124 Artículo 3, Ley Especial sobre la Organización y Régimen del Distrito Capital.- “El Régimen Especial del Distrito Capital es un sistema de Gobierno constituido por un órgano Ejecutivo ejercido por un Jefe o Jefa de Gobierno, cuya función legislativa estará a cargo de la Asamblea Nacional. // El Régimen Especial del Distrito Capital deberá profundizar el desarrollo armónico e integral de la ciudad de Caracas, para lograr la mayor suma de humanización posible en esta, la reina del Warairarepano”.

125 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.828, del 2 de mayo de 2012.

126 Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 2.818 Extraordinario, del 1° de julio de 1981. El artículo 49 dispone lo siguiente: “Cuando el procedimiento se inicie por solicitud de persona interesada, en el escrito se deberá hacer constar: 1.- El organismo al cual está dirigido; 2.- La identificación del interesado, y en su caso, de la persona que actúe como su representante con expresión de los nombres y apellidos, domicilio, nacionalidad, estado civil, profesión y número de la cédula de identidad o pasaporte; 3.- La dirección del lugar donde se harán las notificaciones pertinentes; 4.- Los hechos, razones y pedimentos correspondientes, expresando con toda claridad la materia objeto de la solicitud; 5.- Referencia a los anexos que lo acompañan, si tal es el caso; 6.- Cualesquiera otras circunstancias que exijan las normas legales o reglamentarias; 7.- La firma de los interesados”.

127 De acuerdo con el artículo 1.357 del Código Civil, el instrumento público o auténtico “es el que ha sido autorizado con las solemnidades legales por un Registrador, por un Juez u otro funcionario o empleado público que tenga facultad para darle fe pública, en el lugar donde el instrumento se haya autorizado”. El carácter

- (i) *Registros* de marcas, lemas y denominaciones comerciales y de patentes de invención, de mejoras de modelos o dibujos industriales, así como la introducción de inventos o mejoras, 10 unidades tributarias.
- (ii) *Reserva de nombres y denominaciones* de sociedades mercantiles y firmas comerciales ante el Registro Mercantil, por un total de 0,5 unidades tributarias.
- (iii) *Inscripción o modificación* del documento constitutivo de una sociedad mercantil en el Registro respectivo, 1 unidad tributaria, con adición de 0,5 unidades tributarias adicionales por cada folio del documento y, además de las estampillas fiscales respectivas, de las siguientes cantidades:
 - a. Una centésima de unidad tributaria (0,01 U. T.) por cada 0,5 U. T. o fracción menor de esa suma del capital suscrito o comanditario, de ser el caso.
 - b. Una centésima de unidad tributaria (0,01 U. T.) por cada 0,5 U. T. o fracción menor de esa suma, por el *aumento* del capital de las sociedades mercantiles.
- (iv) *Inscripción de consorcios* en el Registro Mercantil, cinco unidades tributarias.
- (v) *Inscripción de la venta de un fondo de comercio* o de sus existencias en totalidades o lotes, de modo que haga cesar los negocios relativos a su dueño, 0,5 U. T., además de 0,2

público del documento supone, *ex* artículos 1.359 y 1.360 *eiusdem*, que el documento “hace plena fe, así entre las partes como respecto de terceros, mientras no sea declarado falso:1º, de los hechos jurídicos que el funcionario público declara haber efectuado, si tenía facultad para efectuarlos; 2º, de los hechos jurídicos que el funcionario público declara haber visto u oído, siempre que este facultado para hacerlos constar”, y –en consecuencia– “hace plena fe, así entre las partes como respecto de terceros, de la verdad de las declaraciones formuladas por los otorgantes acerca de la realización del hecho jurídico a que el instrumento se con trae, salvo que en los casos y con los medios permitidos por la ley se demuestre la simulación”.

U. T. por cada 0,1 U.T. o fracción de esa cifra, sobre el monto del precio de la operación; en otras palabras, prácticamente el *doble* del precio pactado por la operación, cuestión que –como fácilmente puede verse– atenta gravemente contra la *capacidad contributiva* de los participantes en la enajenación en comen-tarios.

- (vi) El otorgamiento de *mandatos* para la adquisición de negocios por parte de los *factores mercantiles*¹²⁸, 0,5 U. T.
- (vii) El otorgamiento de cualquier otro *mandato*, 0,5 U. T. para personas jurídicas, y 0,1 U. T. para personas naturales.
- (viii) *Cualquier solicitud ante un Notario Público*¹²⁹, 0,5 U. T., sin perjuicio del pago de los demás tributos establecidos por las actuaciones notariales previstos en la Ley del Registro Público y del Notariado, en la Ley de Timbre Fiscal del Distrito Capital o en cualquiera otras leyes especiales.
- (ix) *Inscripción de los documentos* a los que se refiere el artículo 19 del Código de Comercio, distintos de los expresamente señalados en la Ley de Timbre Fiscal del Distrito Capital, 0,5 U. T. por el primer folio, y 0,1 U. T. por cada folio adicional.

La reforma entró en vigencia al momento de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, lo que permite insistir en las consideraciones hechas anteriormente respecto de la previsibilidad de las cargas tributarias, y de la necesidad de una

128 Según el artículo 94 del Código de Comercio, un factor mercantil “es el gerente de una empresa o establecimiento mercantil o fabril o de un ramo de ellos que administra por cuenta del dueño”.

129 Los notarios, de conformidad con el artículo 69 de la Ley del Registro Público y del Notariado (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.833 Extraordinario, del 22 de diciembre de 2006), “son funcionarios o funcionarias del Servicio Autónomo de Registros y Notarías que tienen la potestad de dar fe pública de los hechos o actos jurídicos ocurridos en su presencia física o a través de medios electrónicos, indicando en este último caso los instrumentos mediante los cuales le otorga presunción de certeza al acto”.

vacatio legis previa a su implementación, en el sentido de lo expuesto en los artículos 317 de la Constitución y 8 del Código Orgánico Tributario.

F. Reajuste de la Unidad Tributaria

Con un mínimo retraso, considerando que el Código Orgánico Tributario ordena a la Administración Tributaria Nacional el reajuste de la unidad tributaria dentro de los 15 primeros días del mes de febrero, la Providencia Administrativa N° SNAT/2012-0005¹³⁰, emanada del Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, reajustó el valor de la unidad tributaria, pasando de setenta y seis bolívares (Bs. 76,00) a noventa bolívares (Bs. 90,00), previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, calculada sobre la base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) –hoy Índice Nacional de Precios al Consumidor– del año inmediatamente anterior¹³¹ publicado por el Banco Central de Venezuela.

La unidad tributaria es, como ha dicho Romero-Muci¹³²,

“[U]n ‘módulo monetario’ que representa una moneda de cuenta que permanece constante a través del ejercicio y de los ejercicios subsiguientes, con lo cual automáticamente se ofrecerán estados contables expresados en moneda homogénea y corriente al mismo tiempo sin necesidad de aplicar complicadas técnicas de ajuste

130 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.866, del 17 de febrero de 2012.

131 Artículo 121, Código Orgánico Tributario.- “La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la Ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, y en especial: [...] 15.- Reajustar la Unidad Tributaria (U. T.) dentro de los quince (15) primeros días del mes de febrero de cada año, previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, sobre la base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el Área Metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, publicado por el Banco Central de Venezuela. La opinión de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional deberá ser emitida dentro de los quince (15) días continuos siguientes de solicitada”.

132 Romero-Muci, Humberto; *La Racionalidad del Sistema de Corrección Monetaria Fiscal*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005, pp. 515 y 516, en pie de página.

posteriores. Esta unidad de cuenta es, evidentemente, un valor convencional que, fundamentalmente debe poseer las cualidades de ser invariable, conocido, de fácil accesibilidad y convertibilidad. Si la moneda corriente y de curso legal carece de una de estas virtudes –la primera- es legítimo adoptar el sucedáneo más indicado, esto es, la moneda del año base o ‘módulo monetario’

De esta manera, se da cumplimiento a la competencia *hipotéticamente declarativa* de la Administración Tributaria de señalar el valor de este “módulo monetario” mediante la simple *determinación objetiva* y *aplicación aritmética* que, para ello, indica el párrafo tercero del artículo 3 del Código Orgánico Tributario¹³³, para ajustar así el mecanismo de actualización monetaria de las obligaciones tributarias a las naturales exigencias de la reserva legal tributaria¹³⁴.

II. DERECHO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

A. Reserva legal tributaria y parafiscalidad, una vez más. Instrucciones sobre el pago de la contribución especial que deben efectuar las instituciones bancarias durante 2012

Una nueva muestra de la grotesca deslegalización asociada a la parafiscalidad, en los términos previamente indicados, es el que se evidencia de la Resolución N° 326.11 de la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario¹³⁵, que –en ejercicio del reenvío autorizado por el artículo 169 de la Ley de Instituciones del Sector

133 Párrafo Tercero del artículo 3, Código Orgánico Tributario.- “Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria Nacional reajustará el valor de la unidad tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código. En los casos de tributos que se liquiden por períodos anuales, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente durante por lo menos ciento ochenta y tres (183) días continuos del período respectivo. Para los tributos que se liquiden por períodos distintos al anual, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente para el inicio del período”.

134 Romero-Muci; *La racionalidad...* pp. 516 y 517.

135 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.821, del 15 de diciembre de 2011.

Bancario¹³⁶– fijaron la alícuota de las contribuciones parafiscales creadas por la Ley a favor de esa Superintendencia. En este sentido, la Resolución establece que las alícuotas aplicables, para el primer semestre de 2012, son las siguientes:

- (i) 0,6 % del promedio de los activos correspondientes al segundo semestre de 2011, para las instituciones bancarias sometidas al control de la Superintendencia de Instituciones del Sector Bancario, así como para los bancos sometidos a leyes especiales;
- (ii) 0,4 % del promedio de los activos correspondientes al segundo semestre de 2011, para las casas de cambio, los fondos de capital de riesgo, las sociedades de capital de riesgo, los fondos nacionales de garantías recíprocas y las sociedades de garantías recíprocas;
- (iii) 0,1 % del promedio de los activos correspondientes al segundo semestre de 2011, para las personas que presten servicios financieros o auxiliares a las instituciones sometidas al control y supervisión de la Superintendencia de Instituciones del Sector Bancario; las compañías emisoras o administradoras de tarjetas de crédito, débito, prepagadas y demás tarjetas de financiamiento o pago electrónico; las personas jurídicas dedicadas al transporte de especies monetarias y de valores, servicios de cobranza, servicios contables, arrendadoras financieras y los operadores cambiarios fronterizos, una vez que sea emitida la normativa prudencial de la Superintendencia sobre su funcionamiento, control y relaciones con el sector bancario.

El Banco Central de Venezuela, el Fondo de Protección Social de los Depósitos Bancarios y el Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela, así como las instituciones bancarias intervenidas o en proceso de rehabilitación o liquidación administrativa están “exonera-

136 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.627, del 2 de marzo de 2011.

dos” del pago del tributo en comentarios. El pago se realizará a razón de 1/6 de la suma semestral resultante de la operación descrita previamente, dentro de los cinco primeros días hábiles bancarios de cada mes. Dentro de los 5 días hábiles bancarios siguientes al pago, deberá remitirse a la Gerencia de Administración y Finanzas de la Superintendencia el comprobante del pago, a los fines de su verificación.

Para el mes de enero de 2012, la cuota será el monto pagado en diciembre de 2011, efectuándose el ajuste en el mes que indique la Superintendencia. En caso de mora, en lugar de aplicar los intereses moratorios previstos en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario, se aplicará la tasa de interés activa promedio de los 6 bancos con mayor volumen de depósitos; e igualmente, en lugar de los ilícitos tipificados en el Título III del Código Orgánico Tributario, el incumplimiento de las obligaciones materiales y formales asociadas a la contribución en comentarios se castigarán con fundamento en las normas de la Ley de Instituciones del Sector Bancario, “*sin perjuicio de las medidas administrativas e instrucciones que este Organismo pueda impartir en atención a sus competencias*”.

**B. Parafiscalidad, “cuento siniestro que vuelve a empezar”.
Normas que regulan el procedimiento de inscripción
de empresas aseguradoras en el ramo de incendios
y la declaración y pago de la “contribución especial”
para el Fondo Nacional de Bomberos y Bomberas
y Administración de Emergencias de Carácter Civil**

Los *cuentos de nunca acabar* forman parte de la tradición popular latinoamericana. Bajo varias formas, estas historias comparten un fondo común en los países de habla española; consisten en *historias cortas*, cuya particularidad más notable radica en que la última “estrofa” enlaza con la primera, de manera que el relato se repite *indefinidamente*¹³⁷. Ejemplos de estas narraciones son el celeberrimo cuento

137 Cfr. <http://www.orestephath.cl/antologia/origyfolc8.htm>, 27 de mayo de 2014.

del “gallo pelón”¹³⁸, o el coro de una canción de la banda caraqueña de *Ska Desorden Público*¹³⁹:

“Ven, vaivén, belén, ve y va
Echa pa’ lante y luego pa’ trás
Ven, vaivén, belén, ve y va
Cuento siniestro que vuelve a empezar...”

Para el sistema tributario venezolano, la parafiscalidad se ha vuelto el “cuento siniestro que vuelve a empezar” del que habla la estrofa citada¹⁴⁰. Sus perniciosos efectos sobre la *eficiencia recaudatoria* y la *racionalidad* que de acuerdo con la Constitución¹⁴¹, deben presidir el diseño y aplicación del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente ya han sido parcialmente discutidos aquí¹⁴², y de ellos se ha ocupado con envidia la doctrina¹⁴³, interés sobradamente justificado en la omnipresencia del fenómeno en nuestro régimen tributario.

138 El gallo es “capón”, “pelado”, “pelón”, etc., dependiendo de la zona de Hispanoamérica en la que se cuente la historia. Al respecto, a título referencial, véase <http://www.orestepalth.cl/antologia/origyfolc8.htm>, 27 de mayo de 2014.

139 Desorden Público; Plomo Revienta. Pista N° 7, “Vaivén”. CBS-Columbia. Caracas, 1997.

140 Es por eso que García Novoa atribuye a la parafiscalidad una esencia patológica, la que justifica, en su opinión –con la que coincidimos– “que en el Derecho comparado la mayoría de los estudios y las aportaciones legales y jurisprudenciales tenga como objeto limitar su extensión y su proliferación, a través de distintas medidas. Especialmente, a través del expediente consistente, en primer lugar, en sujetarlas a la reserva de ley y, en segundo lugar, en identificarlas de alguna manera con prestaciones tributarias para así normalizarlas o reconducirlas a la normalidad del sistema”. García Novoa; El concepto... p. 374.

141 Artículo 316.

142 En una ocasión previa hemos realizado algunos comentarios sobre las condiciones teóricas que deben existir para hablar, en la práctica, de sistema en contraposición a régimen tributario. Al respecto, vid. Weffe H., Carlos E.; “Armonización, sistema tributario e ilícitos tributarios”, en *X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Tema II, “Armonización Tributaria”. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2011, pp. 334-345.

143 Ruan Santos; *El impacto...* pp. 79-98. Como dice García Novoa, “a la tributación parafiscal son referibles las críticas que un sector importante de la doctrina viene dispensando a la proliferación de ingresos causales (tasas y precios), en los que el ciudadano paga en la medida en que recibe el servicio, frente a la proliferación impositiva del Estado Fiscal. Como dice GALARZA, en esta elección por la financiación causalista de ciertos servicios, se sustituye la designación legal de los

Durante 2012, otra de las formas en las que se manifestó la *ubicuidad* de la parafiscalidad en el sistema tributario fue a través de la “contribución especial” para el financiamiento del Fondo Nacional de Bomberos y Bomberas y Administración de Emergencias de Carácter Civil, *patrimonio separado* –que, como tal, constituye otra manifestación más de la huida del Derecho Financiero denunciada en los acápites previos– destinado al financiamiento de los entes¹⁴⁴ de la Administración funcionalmente descentralizada que tienen como tarea la satisfacción de las necesidades propias de la atención de emergencias y prevención de desastres, objeto de la Ley de los Cuerpos de Bomberos y Bomberas y Administración de Emergencias de Carácter Civil¹⁴⁵, que –en una muestra adicional de la administrativización del régimen jurídico del tributo– defirió, no ya en un Reglamento, sino en una Resolución del Ministerio del Poder Popular para las Relaciones Interiores y Justicia, la regulación de las formalidades del *registro de contribuyentes* y de la *autodeterminación* de la exacción parafiscal en comentarios.

En este sentido, la Resolución N° 046 del Ministerio del Poder Popular para las Relaciones Interiores y Justicia del 8 de marzo de 2012 establece las normas que regulan el procedimiento de inscripción de empresas aseguradoras en el ramo de incendios y la declaración y pago de la contribución prevista en la Ley de los Cuerpos de Bomberos y Administración de Emergencias de Carácter Civil¹⁴⁶.

Así, la normativa en comentarios predica como su objeto la regulación de (i) las formalidades de inscripción de las personas jurídicas

obligados al pago por la determinación de esos obligados en función de la recepción de las actividades o servicios”. García Nova; *El concepto...* p. 375.

144 En efecto, el artículo 15 de la Resolución que comentamos en el texto principal indica que los recursos que ingresen por concepto de la “contribución especial” de marras “serán destinados a fortalecer los Cuerpos de Bomberos y Bomberas y Administración de Emergencias de Carácter Civil a nivel nacional, así como a cubrir los gastos inherentes a la gestión y funcionamiento del Fondo”.

145 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.017 Extraordinario, del 30 de diciembre de 2010.

146 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.879, del 8 de marzo de 2012.

que se dedican a la actividad aseguradora en el ramo de incendios¹⁴⁷ en el *padrón de contribuyentes* de la exacción parafiscal en comentario; y (ii) las formalidades para la autodeterminación del tributo, con base *implícita* en la habilitación que, para ello, el artículo 41 del Código Orgánico Tributario confiere a la Administración Tributaria, que en nuestro caso es el Fondo Nacional de Bomberos y Bomberas y Administración de Emergencias de Carácter Civil (FONBE), de acuerdo con el artículo 3 de las *Normas*; el Fondo tiene, así, atribuidas en su integridad las competencias que los artículos 121 y 127 del Código Orgánico Tributario atribuyen *funcionalmente* a la Administración Tributaria.

Para el cumplimiento de estos cometidos –la inspección y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias cuya administración le ha sido legalmente encomendada–, el FONBE deberá crear y mantener un *padrón de contribuyentes*, si, en perjuicio de: (i) la obligación de los sujetos pasivos de la “contribución especial” en comentarios de *autodeterminar* el tributo, de acuerdo con la Ley de los Cuerpos de Bomberos y Bomberas y Administración de Emergencias de Carácter Civil; y (ii) de la implementación de los mecanismos de colaboración entre el FONBE y la Superintendencia de la Actividad

147 En este sentido, el artículo 2 de las *Normas* define a los *sujetos pasivos* de la “contribución especial” como las personas que realicen actividad aseguradora en el ramo de *incendios*, de acuerdo con lo previsto en la normativa especial de la materia. El artículo 1 de la Ley de Empresas de Seguros y Reaseguros (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.561 Extraordinario, del 28 de noviembre de 2001) define a la actividad aseguradora como “aquella mediante la cual existe la obligación de prestar un servicio o el pago de una cantidad de dinero, en caso de que ocurra un acontecimiento futuro e incierto y que no dependa exclusivamente de la voluntad del beneficiario, a cambio de una contraprestación en dinero”; actividad que el artículo 47 eiusdem reserva a las sociedades mercantiles constituidas bajo los requisitos establecidos en esa Ley y habilitadas administrativamente para el ejercicio de la actividad aseguradora. En la dicción de la norma, “Las operaciones de seguros y de reaseguros únicamente pueden ser realizadas por las empresas de seguros y las de reaseguros autorizadas por la ley. // Las autorizaciones para constituirse y funcionar como empresa de seguros serán, por su propia naturaleza, intransmisibles. Sólo se otorgarán autorizaciones para operar exclusivamente en el ramo de seguros de vida o en uno o más ramos de seguros generales, a partir de la entrada en vigencia de este Decreto Ley. En consecuencia no se otorgarán nuevas autorizaciones para operar conjuntamente en seguros de vida y seguros generales. // A los efectos de este Decreto Ley los seguros de hospitalización, cirugía y maternidad y de accidentes personales se consideran seguros generales”.

Aseguradora para garantizar el cumplimiento de la normativa relativa al tributo en comentarios.

En este sentido, el artículo 5 de las *Normas* establece la obligación para las entidades aseguradoras que asuman riesgos en el área de incendios de inscribirse *electrónicamente* en la página web del FONBE, proceso que se iniciará –en una muestra más de la *deslegalización desmaterializada* de la normativa tributaria que nos aqueja– en la fecha que indique el portal electrónico del citado Fondo, “*fecha en la cual se habilitará la taquilla de recepción de expedientes y verificación de recaudos*”. Paradójicamente, a pesar de que el inicio del proceso de inscripción quedo subdelegado a la página web del FONBE, en los términos previamente desarrollados, la Resolución en comentarios exige a los sujetos pasivos –artículo 6– la consignación de un expediente, que deberá formarse según los requisitos enumerados en el artículo 7 *eiusdem*, documentos que deberán entregarse en la sede del Fondo –según la disposición transitoria única– dentro de los 30 días hábiles siguientes a la publicación de la Resolución comentada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Los documentos que componen el expediente son los siguientes:

- (i) Copia fotostática del documento constitutivo y estatutos sociales de la sociedad y su última modificación, si la hubiere, debidamente registrados.
- (ii) Datos relativos a la razón social y denominación comercial de la sociedad, con la especificación expresa del tipo de actividad aseguradora que desarrollan, según lo exigido por la Ley de la Actividad Aseguradora, autorización de la Superintendencia de la Actividad Aseguradora para llevar a cabo sus actividades, domicilio fiscal, dirección, número de teléfono del establecimiento principal, agencias, sucursales y representaciones en el país, así como una dirección de correo electrónico.
- (iii) Copia fotostática del Certificado de Inscripción en el Registro Único de Información Fiscal (RIF).

- (iv) Copia fotostática de la habilitación administrativa emitida por la Superintendencia de la Actividad Aseguradora para el desarrollo de las actividades de la sociedad contribuyente.

Por su parte, en lo relativo a la autodeterminación y pago de la “contribución especial” de marras, los artículos 8 y 9 de las *Normas* fijan un plazo de 5 días hábiles siguientes a la percepción de las primas de seguro por incendio para el cumplimiento de la obligación por *vía electrónica*; lo que ratifica que la naturaleza de esta exacción es, lejos de una *tasa* o de una *contribución especial* vinculada a la prestación del servicio público de prevención de emergencias y administración de desastres de carácter civil, un auténtico *impuesto a la actividad aseguradora*, lo que permite reproducir aquí nuestras críticas a la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física al respecto, y evidencian –una vez más– la *administrativización* de la regulación procedimental del tributo.

En este sentido, la declaración de la “contribución especial” en comentarios deberá hacerse, de acuerdo con el artículo 10 de las *Normas*, dentro de los 15 primeros días del mes siguiente a aquél en el que ocurrieron los hechos imponible que se declaran, con indicación de los aportes del mes anterior efectuados al FONBE, montos, números de pólizas de seguros en el ramo de incendios que figuren en el correspondiente registro interno del contribuyente, y copia de cada recibo de depósito, acompañado de copias de las pólizas de seguros de incendios suscritas, recibos de las primas recibidas por esta causa y los comprobantes de ingresos de caja por concepto de primas, dada la *disponibilidad pagada* de la base imponible del tributo en comentario. A la declaración deberá acompañarse electrónicamente, mediante correo electrónico enviado al FONBE, los siguientes datos: razón social, denominación comercial, domicilio fiscal, dirección, teléfonos, registro de información fiscal y copia digitalizada del correspondiente recibo de depósito del aporte señalado en la ley.

De otro lado, los artículos 11 a 14, así como la disposición final *segunda* de las *Normas* facultan al FONBE a establecer, mediante acto expreso, cualquier otro tipo de deberes formales asociados al cumpli-

miento de la “contribución especial” de marras, así como cualquiera otros “*instrumentos, mecanismos y procedimientos de verificación, recaudación, fiscalización y control que considere necesarios para el cumplimiento de las obligaciones de carácter tributario, de conformidad con la normativa aplicable*”, lo que limita –legalmente– la capacidad “creativa” del FONBE al dictado de los actos de sustanciación y decisión de los procedimientos *determinativos* de oficio que contiene el Código Orgánico Tributario, los procedimientos de verificación y fiscalización; le confieren la *potestad sancionatoria* a la que se refiere el artículo 93 del Código Orgánico Tributario¹⁴⁸, recuerdan que el retardo en el normal cumplimiento de la obligación tributaria comentada causará los intereses moratorios a que se refiere el artículo 66 del Código Orgánico Tributario¹⁴⁹, y le atribuyen la competencia *consultiva*, para la expresión de las manifestaciones de conocimiento que tienen por objeto la dilucidación de las *dudas razonables* de los sujetos pasivos en la interpretación y aplicación de las normas que regulan la exacción parafiscal

148 Artículo 93, Código Orgánico Tributario.- “Las sanciones, salvo las penas privativas de libertad, serán aplicadas por la Administración Tributaria, sin perjuicio de los recursos que contra ellas puedan ejercer los contribuyentes o responsables. Las penas restrictivas de libertad y la inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, sólo podrán ser aplicadas por los órganos judiciales competentes, de acuerdo al procedimiento establecido en la ley procesal penal. // Parágrafo Único: Los órganos judiciales podrán resolver la suspensión condicional de la pena restrictiva de libertad, cuando se trate de infractores no reincidentes y atendiendo a las circunstancias del caso y previo el pago de las cantidades adeudadas al Fisco. La suspensión de la ejecución de la pena quedará sin efecto en caso de reincidencia”.

149 Artículo 66, Código Orgánico Tributario.- “La falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido para ello, 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 la tasa máxima activa bancaria incrementada en veinte por ciento (20 %), aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes. // A los efectos indicados, la tasa será la máxima activa bancaria fijada por el Banco Central de Venezuela para el mes calendario inmediato anterior. La Administración Tributaria deberá publicar dicha tasa dentro de los diez (10) días continuos anteriores al inicio del mes. De no efectuar la publicación en el lapso aquí previsto se aplicará la última tasa máxima activa bancaria que hubiera publicado la Administración. // Parágrafo Único: Los intereses moratorios se causarán aun en el caso que se hubieren suspendido los efectos del acto en vía administrativa o judicial”.

en comentarios, en los términos del artículo 230 del Código Orgánico Tributario¹⁵⁰.

C. Derecho de petición vs. reserva legal e informalidad del procedimiento. Requisitos para instar la repetición de pago indebido de tributos, accesorios, sanciones y recargos no prescritos

La Providencia Administrativa N° SNAT/2011/0084, dictada por la Superintendencia del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)¹⁵¹, desarrolló, en abundancia y “reglamentariamente”, los requisitos necesarios para instar el procedimiento de repetición de pago, previsto en la sección séptima del Capítulo III del Título IV del Código Orgánico Tributario.

En efecto, con pretendido fundamento en los numerales 4, 10 y 20 del artículo 4, y el artículo 7 de la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)¹⁵² –ya que,

150 Artículo 230, Código Orgánico Tributario.- “Quien tuviere un interés personal y directo, podrá consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación de las normas tributarias a una situación de hecho concreta. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la cuestión que motiva la consulta, pudiendo expresar su opinión fundada”.

151 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.850, del 25 de enero de 2012.

152 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.320, del 8 de noviembre de 2001. Su artículo 4, numerales 4, 10 y 20 disponen lo siguiente: “Corresponde al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduanera y tributaria fijadas por el Ejecutivo Nacional. En el ejercicio de sus funciones es de su competencia: [...] 4.- Ejecutar en forma integrada las políticas tributaria y aduanera establecidas por el Ejecutivo Nacional. [...] 10.- Definir y ejecutar las políticas administrativas tendientes a reducir los márgenes de evasión fiscal y, en especial, prevenir, investigar y sancionar administrativamente los ilícitos aduaneros y tributarios. [...] 20.- Diseñar, administrar, supervisar y controlar los regímenes ordinarios y especiales de la tributación nacional”. Por su parte, el artículo 7 eiusdem dispone lo siguiente: “El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) actuará bajo la dirección del (de la) Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, quien será la máxima autoridad. Asimismo, será Jefe (Jefa) de la Administración Aduanera y Tributaria; en tal sentido,

como la lectura más superficial de estas disposiciones revela, ninguna de ellas da competencia a la Administración Tributaria para dictar las “normas” en comentario— la Providencia somete la petición que inicia el procedimiento de repetición de pago a requisitos *adicionales* a los previstos en el artículo 49 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, aplicable supletoriamente a la solicitud de marras por mandato del artículo 148 del Código Orgánico Tributario¹⁵³.

Estos requisitos serán, de acuerdo con el artículo 1 de la Providencia, aquellos que determine la Administración Tributaria a través de su Portal Web (www.seniat.gob.ve); si bien, la lectura de la planilla que acompaña como anexo a la Providencia parece indicarlos. Estos requisitos son los siguientes: (i) fecha; (ii) tipo de sujeto pasivo, sea persona natural o jurídica; (iii) tipo de tributo; (iv) período impositivo; (v) monto pagado indebidamente; (vi) *Datos del sujeto pasivo*, que comprenden sus apellidos y nombres o razón social, según se trate de una persona natural o jurídica; (vii) cédula de identidad; (viii) número de inscripción en el Registro Único de Información Fiscal (RIF); (ix) número de teléfono “fijo”; (x) número de teléfono celular; (xi) domicilio fiscal; (xii) dirección de correo electrónico¹⁵⁴; (xiii) Datos del representante legal, que comprenden sus apellidos y nombres; (xiv) cédula de identidad; (xv) número de inscripción en el Registro Único de Información Fiscal (RIF); (xvi) número de teléfono “fijo”; (xvii) número de teléfono celular; (xviii) domicilio fiscal; y (xix) dirección de correo electrónico.

tendrá a su cargo las potestades y competencias atribuidas por la presente Ley y por otras leyes y reglamentos a la Administración Aduanera y Tributaria”.

153 Artículo 148, Código Orgánico Tributario.- “Las normas contenidas en esta sección serán aplicables a los procedimientos de carácter tributario en sede administrativa, sin perjuicio de las establecidas en las leyes y demás normas tributarias. En caso de situaciones que no puedan resolverse conforme a las disposiciones de esta sección, se aplicarán supletoriamente las normas que rigen los procedimientos administrativos y judiciales que más se avengan a su naturaleza y fines”.

154 La exigencia obligatoria de este requisito contradice expresamente lo dispuesto en el encabezamiento del artículo 34 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual “La Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables podrán convenir adicionalmente la definición de un domicilio electrónico, entendiéndose como tal a un mecanismo tecnológico seguro que sirva de buzón de envío de actos administrativos”.

A estos requisitos deben sumarse, además, lo que la planilla llama “exposición de motivos”, y que —es de suponer— se corresponde con la motivación de hecho y de derecho de la solicitud, en los términos del artículo 49.4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, así como los “recaudos consignados”, que el dorso de la planilla enumera profusamente y que, en conjunto, contradicen el mandato del artículo 196 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual no se requiere que el pago indebido se haya hecho *bajo protesta* para la procedencia de la repetición¹⁵⁵. Entre ellos, destaca particularmente la exigencia de (i) registros contables de la contribuyente en los cuales la acreencia se mantenga como una “*cuenta por cobrar al Tesoro Nacional*”; (ii) el código de cuentas de la empresa, donde se evidencie la descripción de la cuenta a que se refiere el punto anterior; (iii) la declaración definitiva de rentas correspondiente al ejercicio en el que se hizo el pago indebido, a la cual debe anexarse una hoja de trabajo con el detalle de la respectiva conciliación de rentas, “*demonstrando que el pago indebido realizado en el ejercicio no afectó la renta neta gravable del mismo*”; (iv) cuenta contable, nominal o de resultado, “*en caso que el pago indebido cuya repetición solicita se encuentre registrado en una de esas cuentas*”; (v) Estados Financieros, contenidos en el Balance General y en el Estado de Resultados, a nivel de sub-cuentas, desde el ejercicio fiscal en el que se realizó el pago indebido cuya restitución se solicita hasta el último ejercicio fiscal terminado a la fecha de la solicitud; y (vi) declaración jurada, donde se manifieste que la cantidad cuyo reintegro se solicita no ha sido aprovechada en forma alguna, y que a la fecha de la solicitud permanece en la contabilidad como una acreencia del sujeto pasivo.

155 Artículo 196, Código Orgánico Tributario.- “Para la procedencia de la reclamación, no es necesario haber pagado bajo protesta”.

D. Distribución competencial y organización administrativa de la Administración aduanera

1. Implementación de nueva versión del Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEAWorld) en la Aduana Principal Aérea de Maiquetía

La Providencia Administrativa N° SNAT/2012/0019, del 23 de abril de 2012¹⁵⁶, emanada del Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, ordena la implementación de una *nueva versión* del Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEAWorld) en la Aduana Principal Aérea de Maiquetía, como herramienta tecnológica para el registro, intercambio y procesamiento de la información, para el trámite y control de la llegada, almacenamiento, introducción, permanencia y extracción de mercancías objeto de tráfico internacional. A fines de la publicidad debida a un sistema de este tipo, los Manuales de Usuarios y de Normas y Procedimientos, así como las diferentes indicaciones de la Administración Aduanera con relación a su uso, se publicarán en el portal web del SENIAT(www.seniat.gob.ve).

En este sentido, todas las operaciones aduaneras que tengan por Zona Primaria la Aduana Aérea de Maiquetía deben realizarse utilizando, transcurrido 30 días continuos desde la publicación de la Providencia, el sistema aduanero automatizado en su nueva versión, inclusive para el pago del impuesto de importación, tasas por servicios aduaneros, intereses y sanciones tributarias asociadas al uso de esta Aduana Aérea, a través de las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales. Por su parte, aquellas operaciones aduaneras que se hayan iniciado bajo el uso de la herramienta tecnológica previa (SIDUNEA ++), deberán registrarse en el SIDUNEAWorld de la siguiente forma: (i) en el caso de los consolidadores de carga, la transmisión podrá ser realizada hasta por el plazo de 30 días continuos contados a partir del vencimiento de la *vacatio* de la Providencia, antes indicada; y (ii) en el caso de los recintos, almacenes y depósitos aduaneros y los agentes de

156 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.907, del 23 de abril de 2012.

aduanas, la transmisión podrá realizarse hasta por el lapso de 60 días continuos, contados a partir del vencimiento del lapso de *vacatio* de la Providencia.

2. Creación de punto de control Cedeño, adscrito a la Aduana Principal de Ciudad Guayana

Por su parte, la Providencia Administrativa N° SNAT/2012/0025, del 11 de junio de 2012¹⁵⁷, creó el Punto de Control Cedeño, ubicado en la población de El Burro, Municipio Cedeño del Estado Bolívar y adscrito a la Aduana Principal de Ciudad Guayana, que sirve como lugar donde se controla el peso de las mercancías con destino a una Aduana Principal o Subalterna para su ingreso legal y nacionalización, o procedentes de alguna de estas y con destino al exterior, para lo cual tendrá facultades para el control de paso de mercancías o vehículos desde y hacia la frontera, así como para la recepción, verificación y validación de los documentos que acompañan las mercancías y los vehículos que las transportan, la comprobación del cumplimiento de la normativa ambiental en el intercambio de bienes, producto del comercio internacional y la circulación de personas, y las demás que le sean atribuidas.

3. Delegación de competencias en materia de exoneración de tributos que gravan la importación en los Gerentes de Aduanas Principales

De otro lado, la Providencia Administrativa N° SNAT/2012/0038, del 28 de junio de 2012¹⁵⁸, delega en los Gerentes de Aduanas Principales la competencia para recibir, analizar, tramitar y decidir las solicitudes de exoneración del pago de impuestos de importación y tasas por servicios aduaneros de los bienes muebles requeridos para la construcción, reparación, restauración, acondicionamiento, mejora o mantenimiento de viviendas, o bien para la ejecución de demolicio-

157 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.941, del 11 de junio de 2012.

158 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.954, del 28 de junio de 2012.

nes en el marco del Decreto Presidencial N° 8.174 del 30 de abril de 2011, que exonera de los tributos antes mencionados las operaciones vinculadas al incentivo a la construcción de viviendas en el marco de la denominada “Gran Misión Vivienda Venezuela”¹⁵⁹.

En este sentido, las Divisiones de Tramitaciones de cada Gerencia de Aduana Principal deberán analizar y obtener la decisión de las solicitudes en comentarios, con base en el dictamen del Área de Apoyo Jurídico de cada una de estas Gerencias. Las solicitudes deben interponerse antes de la llegada de las mercancías a la Zona Primaria de que se trate, y serán tramitadas de acuerdo con lo previsto en los artículos 91.h) y 92 de la Ley Orgánica de Aduanas, en concordancia con los artículos 15 y 16 de su Reglamento sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales. Para la tramitación de la solicitud, será necesario añadir a esta una relación descriptiva de los bienes a importar, así como las certificaciones de no producción nacional y del Ministerio de Vivienda y Hábitat. Este último requisito no será exigible cuando el importador sea un órgano o ente de la Administración Pública Nacional.

Las Gerencias de Aduanas Principales dispondrán de cinco días hábiles para tramitar y decidir las solicitudes de exoneración del pago de los tributos en comentarios, y deberán remitir mensualmente a la Intendencia Nacional de Aduanas, órgano encargado de facilitar la implementación de la Providencia comentada, una relación de las exoneraciones concedidas, “*con indicación del monto del sacrificio fiscal respectivo*”¹⁶⁰. La Providencia Administrativa tiene vigencia de un año prorrogable, contado a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

159 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.665, del 3 de mayo de 2011.

160 Artículo 8 de la Providencia.

E. Distribución competencial y organización administrativa de la Administración tributaria. Reorganización de la oficina de Prevención y Control de Legitimación de Capitales del SENIAT

La Providencia Administrativa N° SNAT/2012/0055, del 22 de octubre de 2012¹⁶¹, acomete la reorganización de la estructura administrativa destinada al ejercicio de las competencias auxiliares de la policía de investigación penal vinculadas con la prevención y control de legitimación de capitales y financiamiento al terrorismo. Para ello, el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario ordenó la creación de una *oficina*, a cargo de un Jefe designado por él mismo, que tiene como funciones principales las de prevención, análisis, supervisión y control de las actividades del Servicio vinculadas con estos objetos, de lo que deviene un carácter netamente consultivo para esta Oficina.

III. DERECHO FINANCIERO

A. “Excepciones” al principio de unidad de caja. Contribución especial sobre precios extraordinarios y exorbitantes en el mercado internacional de hidrocarburos

Amén de la vulneración *reiterada* del carácter de *reserva parlamentaria* típico del tributo, ya comentada, la reforma del Decreto-Ley sobre la “contribución especial” sobre precios extraordinarios y exorbitantes en el mercado internacional de hidrocarburos afecta, *directamente*, la vigencia de la regla de unidad de caja presupuestaria, como consecuencia de la caracterización del tributo como una *contribución especial*, de manera de *forzar* su subsunción en la excepción que, respecto de la regla de unidad de caja presupuestaria, prevé el artículo 34.4 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público, cuestión condenable desde todo punto de vista.

161 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.033, del 22 de octubre de 2012.

En efecto, una de las modificaciones que el Decreto-Ley N° 8.807 hace a la “contribución especial” en comentarios es la de *afectar directamente* el producto del tributo a la satisfacción de determinados rubros de gasto, en concreto el financiamiento de las llamadas “Grandes Misiones”, así como en proyectos de infraestructura, vialidad, salud, educación, comunicaciones, agricultura, alimentos y, en general, para el “*desarrollo del sector productivo nacional, entre otros*”¹⁶², a través de la atribución de estos ingresos al Fondo de Desarrollo Nacional (FONDEN)¹⁶³.

En este sentido, y como se señaló anteriormente, la calificación del tributo en comentarios como “contribución especial” pretende *huir del Derecho presupuestario*, a través de la calificación de los ingresos públicos así generados como *extraordinarios*¹⁶⁴ para, de esa manera, lograr (i) excluir parcialmente a los ingresos patrimoniales y tributarios derivados de la venta de petróleo –que, como tales, son típicos ingresos ordinarios– del cálculo del *situado constitucional* que corresponde transferir a los Estados y a los Municipios según la Constitución; y (ii) excluir a los mismos ingresos de la regla de *unidad de caja presupuestaria*, bajo la forma de no afectación, *ex* artículo 34 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público.

Caracas, mayo de 2014

162 Artículo 2, Decreto-Ley que crea la contribución especial sobre precios extraordinarios y exorbitantes en el mercado internacional de hidrocarburos.- “Finalidad. Los recursos derivados de esta contribución Especial prevista en el presente Decreto Ley se utilizarán, preferentemente, para garantizar el financiamiento de las Grandes Misiones creadas por el Ejecutivo Nacional, así como en proyectos de infraestructura, vialidad, salud, educación, comunicaciones, agricultura, alimentos y en general para el desarrollo del sector productivo nacional, entre otros”.

163 Artículo 5, Decreto-Ley que crea la contribución especial sobre precios extraordinarios y exorbitantes en el mercado internacional de hidrocarburos.- “El Fondo de Desarrollo Nacional (FONDEN) será el beneficiario de las contribuciones especiales previstas en este Decreto Ley”.

164 Artículo 7 (j), Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público.- “A los efectos de la aplicación de esta Ley, se hacen las siguientes definiciones: [...] j. Se entiende por ingresos extraordinarios, aquéllos ingresos producidos de manera eventual, aunque su vigencia comprenda varios ejercicios económicos financieros”.

Bibliografía

Doctrina extranjera

1. Alexy, Robert; *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Traducción del original alemán por Ernesto Garzón Valdés. Colección El Derecho y la Justicia. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 2001.
2. Araújo Falcão, Amílcar de; *El hecho generador de la obligación tributaria*. Traducción del original portugués por Carlos M. Giuliani Fonrouge. Depalma. Buenos Aires, 1964.
3. Casás, José Osvaldo; *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente a partir del principio de reserva legal tributaria*. Ad-Hoc. Buenos Aires, 2002.
4. _____; “Estudio Preliminar sobre los Aspectos Introditorios al Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria”, en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1994.
5. Dworkin, Ronald; *Los Derechos en Serio*. Traducción del original inglés por Marta Guastavino. Ariel. Barcelona (España), 2002.
6. Etcheverry, Raúl Aníbal; “La empresa en el Código de Comercio y en el derecho venezolano”, en *Centenario del Código de Comercio de 1904*. Tomo I. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas, 2004.
7. Ferreiro Lapatza, José Juan; *Curso de Derecho Financiero Español*. 18ª edición. Marcial Pons. Madrid, 1996.
8. García Belsunce, Horacio; “La delegación legislativa”, en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*. Depalma. Buenos Aires, 1994.
9. García Novoa, César; *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, 2000.
10. _____; *El concepto de tributo*. Tax Editor. Lima, 2009.

11. García Pelayo, Manuel; *Derecho Constitucional*. 5ª Edición. Colección Textos Jurídicos Universitarios. Manuales de la Revista de Occidente. Madrid, 1951.
12. Giuliani Fonrouge, Carlos M.; *Derecho Financiero*. 5ª edición. Tomo I. Depalma. Buenos Aires, 1993.
13. _____; Gomes de Sousa, Rubens y Valdés Costa, Ramón; *Modelo de Código Tributario*. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Unión Panamericana. Washington, 1968.
14. Herrera Molina, Pedro Manuel; *La Exención Tributaria*. Colex. Madrid, 1990.
15. Hoyos Jiménez, Catalina; «Tributos Vinculados y Parafiscalidad», en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*. Tomo I. Marcial Pons. Buenos Aires, 2008.
16. Jarach, Dino; *El hecho imponible*. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. 3ª edición. Abeledo Perrot. Buenos Aires, 1982.
17. Litvak, José D., Sánchez, Analía A. y Litvak, Érika; *Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario*. La Ley. Buenos Aires, 2003.
18. Moles Caubet, Antonio; «El principio de legalidad y sus implicaciones», en *Estudios de Derecho Público*. Compilado por Oswaldo Acosta-Hoenicka. Instituto de Derecho Público. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas. Universidad Central de Venezuela. Caracas, 1997.
19. Pita, Claudino (Coordinador); *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Edición digital. S/F.
20. Prieto Sanchís, Luis; *Justicia Constitucional y Derechos Fundamentales*. Editorial Trotta. Madrid, 2003.
21. Romero García, Felipe; *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz. Cádiz, 2005.
22. Sánchez Pedroche, J. Andrés; «Sanciones «indirectas» o «impropias» en Derecho Tributario», en *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*. Civitas. Madrid, 1996.

23. Schmölders, Günther; «Sistema y Sistemática Impositivos», en Gerloff, Wilhelm y Neumark, Fritz (Coordinadores); *Tratado de Finanzas*. Tomo II. Biblioteca de Ciencias Económicas. Sección Economía Política. El Ateneo. Buenos Aires, 1963.
24. Valdés Costa, Ramón; *Curso de Derecho Tributario*. Depalma –Temis– Marcial Pons. Bogotá, 1996.

Doctrina nacional

25. Abache Carvajal, Serviliano y Burgos-Irazábal, Ramón; «Parafiscalidad, sistema tributario y Libertad», en *Revista de Derecho Tributario* N° 140. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2013.
26. Acedo Mendoza, Manuel y Acedo de Lepervanche, Luisa Teresa; *La sociedad anónima*. Ediciones Schnell. Caracas, 1985.
27. Andrade Rodríguez, Betty; *Inmunidad tributaria de los Derechos Humanos. Capacidad contributiva y mínimo vital*. Tesis presentada para optar al grado académico de Doctor en Ciencias, Mención Derecho, de la Universidad Central de Venezuela. Inédita. Caracas, 2013.
28. Atencio Valladares, Gilberto; «Aspectos tributarios de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física», en *Cuestiones Jurídicas. Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad Rafael Urdaneta*. Vol. 5, N° 2. Universidad Rafael Urdaneta. Maracaibo, 2011.
29. Belisario Rincón, José Rafael; «El principio de legalidad tributaria en Venezuela. Análisis crítico acerca de la inconstitucionalidad de algunas normas tributarias y de una sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia», en *30 años de la codificación del Derecho tributario venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Tomo I. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2012.

30. Brewer-Carías, Allan R.; *Instituciones Políticas y Constitucionales*. Tomo II “El Poder Público: Nacional, Estatal y Municipal”. 3ª Edición, corregida y aumentada. Universidad Católica del Táchira – Editorial Jurídica Venezolana. Caracas-San Cristóbal, 1996.
31. _____; *Reflexiones sobre la Revolución Americana (1776) y la Revolución Francesa (1789) y sus Aportes al Constitucionalismo Moderno*. Cuadernos de la Cátedra «Allan R. Brewer-Carías» de Derecho Administrativo de la Universidad Católica Andrés Bello. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 1992.
32. Cappello Paredes, Taormina; «Ingresos, Costos, Deducciones y Desgravámenes», en *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Tomo II. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2013.
33. Carmona Borjas, Juan Cristóbal; «La República como contribuyente de impuestos al consumo del tipo plurifásico no acumulativo», en *Revista de Derecho Tributario* N° 66. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1995.
34. _____; «Los Decretos-Leyes como instrumentos de adopción de medidas tributarias», en *Homenaje a José Andrés Octavio*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1999.
35. Contreras Quintero, Florencio; «La industria nacionalizada del petróleo ante la tributación municipal y su incidencia», en *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas* N° 100. Universidad Central de Venezuela. Caracas, 1996.
36. Fraga Pittaluga, Luis; *Principios Constitucionales de la Tributación*. Colección Estudios Jurídicos N° 95. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2012.
37. Mizrachi, Ezra; *La patente de industria y comercio*. Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Caracas, 1998.
38. Octavio, José Andrés; «Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto

- contribuyente”, en *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicados en las Revistas de Derecho Tributario N° 1 a la N° 50*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1999.
39. Ortega Weffe, Jesús J.; *Del Distrito Federal al Distrito Capital*. Publicación pendiente. Caracas, 2010.
 40. Palacios Márquez, Leonardo; «Breves consideraciones sobre la procedencia de trasladar el impuesto a las transacciones financieras de las personas jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica», en *Revista de Derecho Tributario N° 118*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2008.
 41. Peña Solís, José; *Los Tipos Normativos en la Constitución de 1999*. Colección Estudios Jurídicos N° 14. Ediciones del Tribunal Supremo de Justicia. Caracas, 2005.
 42. Rangel Urdaneta, Héctor; *Implicaciones derivadas del concepto de 'ingreso bruto efectivamente percibido' previsto en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal sobre la determinación del impuesto sobre actividades económicas*. Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Caracas, 2010.
 43. Romero-Muci, Humberto; «Aspectos Tributarios en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación», en Valera, Irene de (Coordinadora); *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*. Serie Eventos N° 26. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas, 2008.
 44. _____; «Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario. ‘El caso de las contribuciones previstas en las leyes orgánicas de ciencia, tecnología e innovación y contra el tráfico ilícito y el consumo de sustancias estupefacientes y psicotrópicas’», en *VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Obras Colectivas N° 3. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2006.
 45. _____; «El establecimiento permanente como criterio de vinculación territorial del poder tributa-

- rio municipal en el Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio”, en *Revista de Derecho Tributario* N° 82. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1999.
46. _____; *La Racionalidad del Sistema de Corrección Monetaria Fiscal*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005.
 47. Ruan Santos, Gabriel; *El impacto institucional de las exacciones parafiscales*. Trabajo Monográfico N° 1. Colección Jurídica Araque Reyna. Ediciones Liber. Caracas, 2008.
 48. Universidad Monteávila; *Seminario de Profesores de Derecho Público*, en <http://bit.ly/9ZBhH5>.
 49. Van der Velde Hedderich, Ilse; «Determinación de la obligación tributaria», en Ramírez van der Velde, Alejandro (Compilador); *In Memoriam Ilse van der Velde Hedderich*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2001.
 50. Weffe H., Carlos E.; «Armonización, sistema tributario e ilícitos tributarios», en *X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Tema II, «Armonización Tributaria». Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2011.
 51. _____; «El Derecho Financiero y Tributario en Venezuela en 2009», en *Anuario de Derecho Público*. Año 3. Centro de Estudios de Derecho Público. Universidad Monteávila. Caracas, 2011.
 52. _____; *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*. Editorial Globe. Caracas, 2010.
 53. _____; «Delegación Legislativa y Libertad. La Ley Habilitante de 2010, y su relación con la Libertad», en *Revista de Derecho Público* N° 130. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2012.

Normativa

54. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario, del 19 de febrero de 2009.
55. Constitución de la República de Venezuela. Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 3.357 Extraordinario, del 2 de marzo de 1984.
56. Código Civil. Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 2.990 Extraordinario, del 26 de julio de 1982.
57. Código de Comercio. Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 475 Extraordinario, del 22 de diciembre de 1955.
58. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305, del 17 de octubre de 2001.
59. Decreto-Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.852 Extraordinario, del 5 de octubre de 2007.
60. Ley de Empresas de Seguros y Reaseguros. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.561 Extraordinario, del 28 de noviembre de 2001.
61. Ley de Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.628, del 16 de febrero de 2007.
62. Ley de Instituciones del Sector Bancario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.627, del 2 de marzo de 2011.
63. Ley de los Cuerpos de Bomberos y Bomberas y Administración de Emergencias de Carácter Civil. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.017 Extraordinario, del 30 de diciembre de 2010.
64. Ley de Timbre Fiscal para el Distrito Capital. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.828, del 2 de mayo de 2012.

65. Ley de Transición del Distrito Federal al Distrito Metropolitano de Caracas. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.006, del 3 de agosto de 2000.
66. Ley del Banco Central de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.866, del 16 de febrero de 2012.
67. Ley del Registro Público y del Notariado. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.833 Extraordinario, del 22 de diciembre de 2006.
68. Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.320, del 8 de noviembre de 2001.
69. Ley Especial sobre el Régimen del Distrito Metropolitano de Caracas. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.906, del 8 de marzo de 2000.
70. Ley Especial sobre la Organización y Régimen del Distrito Capital. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.156, del 13 de abril de 2009.
71. Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.242, del 3 de agosto de 2005.
72. Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.741, del 23 de agosto de 2011.
73. Ley Orgánica de Hidrocarburos. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.493, del 4 de agosto de 2006.
74. Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.893, del 28 de marzo de 2012.
75. Ley Orgánica de la Administración Pública. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.890 Extraordinario, del 31 de julio de 2008.

76. Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 2.818 Extraordinario, del 1° de julio de 1981.
77. Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.015 Extraordinario, del 28 de diciembre de 2010.
78. Ley que autoriza al Presidente de la República para dictar Decretos con Rango, Valor y Fuerza de Ley en las materias que se delegan. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.009 Extraordinario, del 17 de diciembre de 2010.
79. Decreto Presidencial N° 8.807, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que crea la contribución especial por precios extraordinarios y precios exorbitantes en el mercado internacional de hidrocarburos. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.871, del 27 de febrero de 2012.
80. Reglamento Parcial N° 1 de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.872, del 28 de febrero de 2012.
81. Decreto Presidencial N° 6.611, que exonera del impuesto al valor agregado las prestaciones de servicios ejecutadas o aprovechadas en el país, contratadas por los órganos y entes de la Administración Pública Nacional, destinados exclusivamente a la ejecución del “Proyecto Adecuación del Canal de Navegación del Lago de Maracaibo”. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.115, del 6 de febrero de 2009.
82. Decreto Presidencial N° 8.174 del 30 de abril de 2011, que exonera del pago de impuestos de importación y tasas por servicios aduaneros las operaciones vinculadas al incentivo a la construcción de viviendas en el marco de la denominada «Gran Misión Vivienda Venezuela». Gaceta Oficial de

- la República Bolivariana de Venezuela N° 39.665, del 3 de mayo de 2011.
83. Decreto Presidencial N° 8.780, que exonera del impuesto al valor agregado las importaciones definitivas de bienes muebles corporales destinados al programa de seguridad social para los integrantes de la Fuerza Armada Nacional Bolivariana. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.850, del 25 de enero de 2012.
 84. Decreto Presidencial N° 8.847, que exonera del impuesto al valor agregado como del impuesto de importación y de las tasas por servicios aduaneros a la importación de bienes corporales con fines médico-quirúrgicos. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.882, del 13 de marzo de 2012.
 85. Decreto Presidencial N° 9.108, que exonera del impuesto al valor agregado las importaciones de los bienes muebles destinados al Sistema Eléctrico Nacional. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.970, del 23 de julio de 2012.
 86. Decreto Presidencial N° 9.133, que exonera del impuesto al valor agregado las importaciones definitivas de bienes muebles corporales destinados al programa de seguridad social para los integrantes de la Fuerza Armada Nacional Bolivariana. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.985, del 14 de agosto de 2012.
 87. Decreto Presidencial N° 9.134, que exonera del impuesto al valor agregado las importaciones de bienes destinados a la ejecución del proyecto de modernización de Radio Mundial Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.985, del 14 de agosto de 2012.
 88. Decreto Presidencial N° 5.772 del 27 de diciembre de 2007, mediante el cual se dispone que podrán acogerse de manera opcional al presente régimen de recuperación de Créditos Fiscales del Impuesto del Valor Agregado, los contribuyentes ordinarios que en él se especifican. Gaceta Oficial de la

República Bolivariana de Venezuela N° 38.839, del 27 de diciembre de 2007.

89. Decreto Presidencial N° 9.028, que exonera del impuesto al valor agregado las prestaciones de servicios ejecutadas o aprovechadas en el país contratadas por los órganos y entes de la Administración Pública Nacional, destinados exclusivamente a la ejecución del “Proyecto Adecuación del Canal de Navegación del Lago de Maracaibo”. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.932, del 29 de mayo de 2012.
90. Decreto Presidencial N° 9.102, que exonera del impuesto al valor agregado las compras nacionales e internacionales de bienes muebles corporales, así como para la prestación de servicios, adquiridos por el Consejo Nacional Electoral y destinadas a la realización de los procesos electorales convocados durante 2012 y 2013. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.969, del 20 de julio de 2012.
91. Decreto Presidencial N° 9.295, mediante el cual se exonera del impuesto sobre la renta los enriquecimientos netos constituidos por intereses derivados de la tenencia de Bonos Agrícolas emitidos por FONDEN y PDVSA. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.054, del 20 de noviembre de 2012.
92. Decreto Presidencial N° 8.893, mediante el cual se exonera del pago del impuesto sobre la renta los enriquecimientos netos de fuente territorial obtenidos por la ejecución de operaciones parte del convenio integral de colaboración Venezuela-Cuba. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.894, del 29 de marzo de 2012.
93. Resolución N° 024/12 del Ministerio del Poder Popular para el Deporte, mediante la cual se prorroga el lapso para la declaración y pago al Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.910, del 26 de abril de 2012.

94. Resolución N° 326.11 de la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, que dicta las instrucciones sobre el pago de la contribución especial que deben efectuar las instituciones del sector bancario durante 2012. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.821, del 15 de diciembre de 2011.
95. Resolución N° 046 del Ministerio del Poder Popular para las Relaciones Interiores y Justicia del 8 de marzo de 2012 establece las normas que regulan el procedimiento de inscripción de empresas aseguradoras en el ramo de incendios y la declaración y pago de la contribución prevista en la Ley de los Cuerpos de Bomberos y Administración de Emergencias de Carácter Civil. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.879, del 8 de marzo de 2012.
96. Providencia Administrativa N° SNAT/2011/0084, emanada del Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, que establece los requisitos necesarios para instar el procedimiento de repetición de pago, previsto en la sección séptima del Capítulo III del Título IV del Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.850, del 25 de enero de 2012.
97. Providencia Administrativa N° SNAT/2012/0019, del 23 de abril de 2012, emanada del Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, que ordena la implementación de una *nueva versión* del Sistema Aduanero Automatizado (SIDU-NEAWorld) en la Aduana Principal Aérea de Maiquetía. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.907, del 23 de abril de 2012.
98. Providencia Administrativa N° SNAT/2012/0025 del 11 de junio de 2012, emanada del Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, que crea el Punto de Control Cedeño, adscrito a la Aduana Principal de Ciudad Guayana. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.941, del 11 de junio de 2012.
99. Providencia Administrativa N° SNAT/2012/0038, del 28 de junio de 2012, emanada del Superintendente Nacio-

nal Aduanero y Tributario, que delega en los Gerentes de Aduanas Principales la competencia para recibir, analizar, tramitar y decidir las solicitudes de exoneración del pago de impuestos de importación y tasas por servicios aduaneros de los bienes muebles requeridos para la construcción, reparación, restauración, acondicionamiento, mejora o mantenimiento de viviendas en el marco de la «Gran Misión Vivienda Venezuela». Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.954, del 28 de junio de 2012.

100. Providencia Administrativa N° SNAT/2012/0055, del 22 de octubre de 2012, emanada del Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, que crea la Oficina de Prevención y Control de Legitimación de Capitales del SENIAT. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.033, del 22 de octubre de 2012.
101. Providencia Administrativa N° SNAT/2012/0043 del Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, mediante la cual se establecen los Términos y Condiciones para la Presentación de la Relación Mensual de las Operaciones Exoneradas acordadas mediante Decreto N° 9.102, del 18 de julio de 2012. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.999, del 3 de septiembre de 2012.
102. Providencia Administrativa N° SNAT/2012-0005, del Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, mediante la cual se ajustó el valor de la unidad tributaria. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.866, del 17 de febrero de 2012.

Jurisprudencia

103. SSC 906/2001 de 1° de junio, caso *Distribuidora Baibery Sun 2002, C. A. v. República*, en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/junio/906-010601-00-2129.HTM>, 27 de mayo de 2014.

104. SSC 1.252/2004 de 30 de junio, caso *José Andrés Romero Angrisano*, en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/junio/1252-300604-02-0405..HTM>, 27 de mayo de 2014.
105. Sentencia de la Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta N° 119/1946 de 12 de agosto, en LAZO, OSCAR; *Recopilación de Jurisprudencia y Doctrina Judicial del Impuesto sobre la Renta en Venezuela*. TOMO I. EDICIONES LEGIS. BUENOS AIRES, 1965.
106. SSC 1.563/2000 de 13 de diciembre, caso *Alfredo Peña*, en interpretación de la Ley sobre el Régimen del Distrito Metropolitano de Caracas, en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Diciembre/1563-131200-2658%20.htm>, 27 de mayo de 2014.
107. SSC 978/2003 de 30 de abril, caso *Bolívar Banco Universal, C. A.*, en recurso por colisión de normas legales entre los artículos 28 del Decreto-Ley de Timbre Fiscal, 19 de la Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano de Caracas y 30 de la Ley de Timbre Fiscal del Estado Miranda, en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Abril/978-300403-01-1535%20.htm>, 27 de mayo de 2014.
108. SSC 1.664/2003 de 17 de junio, caso *British Airways, P. L. C.*, en recurso por colisión de normas legales entre los artículos 28 del Decreto-Ley de Timbre Fiscal y 44 de la Ley de Timbre Fiscal del Estado Vargas, en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Junio/1664-170603-02-2910.htm>, 27 de mayo de 2014.
109. SSC 572/2003 de 18 de marzo, caso *Rodolfo Plaz Abreu et al.*, en acción de nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17 y 19 de la Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano de Caracas, en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Marzo/572-180303-01-1797%20.htm>, 27 de mayo de 2014.
110. Sentencia del 13 de diciembre de 1965 de la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político Administrativa, caso *C. A. Cervecera Nacional v. Distrito Federal*, en ROMERO-MUCI, HUMBERTO; *JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA MUNICIPAL Y LA*

AUTONOMÍA LOCAL (1936-1996). TOMO I. EDITORIAL JURÍDICA VENEZOLANA. CARACAS, 1997.

111. Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa del 14 de diciembre de 1983, caso *Becoblohm Puerto Cabello, C. A. et al. v. Municipio Puerto Cabello del Estado Carabobo*, en ROMERO-MUCI, HUMBERTO; *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)*. TOMO I. EDITORIAL JURÍDICA VENEZOLANA. CARACAS, 1997.
112. Voto salvado del Magistrado Dr. Luis Henrique Farías Mata, emitido en la Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa del 14 de diciembre de 1983, caso *Becoblohm Puerto Cabello, C. A. et al. v. Municipio Puerto Cabello del Estado Carabobo*, en Romero-Muci, Humberto; *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)*. Tomo I. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 1997.

Doctrina administrativa

113. Oficio de la Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) N° HGJT-200-000088, del 9 de diciembre de 1994, en *Doctrina Tributaria* N° 1. Ediciones SENIAT. Caracas, 1995.

Otros

114. Desorden Público; *Plomo Revienta*. Pista N° 7, «Vaivén». CBS-Columbia. Caracas, 1997.
115. <http://www.oresteplath.cl/antologia/origyfolc8.htm>, 27 de mayo de 2014.