
LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE COMO CONDICIONANTES DE LA PRESUNCIÓN DE LEGITIMIDAD (EJECUTIVIDAD Y EJECUTORIEDAD) DEL ACTO TRIBUTARIO

TAXPAYER FUNDAMENTAL RIGHTS AS CONSTRAINTS OF THE LEGITIMACY PRESUMPTION (ENFORCEABILITY) OF THE TAX ACT

Serviliano Abache Carvajal^(S)

Fecha de recepción: 07 de febrero de 2017

Fecha de aprobación: 14 de febrero de 2017

Página inicial: 101

Página final: 142

Resumen: En este trabajo se presenta una teoría sobre la presunción de legitimidad del acto administrativo distinta de su noción clásica –desde la perspectiva de los derechos fundamentales del contribuyente–, para sostener que dichos actos son inexigibles hasta su definitiva firmeza.

Palabras claves: acto administrativo, presunción de legitimidad, firmeza, ejecutividad, textura abierta del Derecho, carga probatoria, derechos fundamentales.

Abstract: In this paper a different theory from its classical notion of the legitimacy presumption of the administrative act is presented –from the perspective of the taxpayer fundamental rights–, to argue that they are not enforceable acts until their definite firmness.

Keywords: administrative act, legitimacy presumption, firmness, enforceability, open texture of law, burden of proof, fundamental rights.

Sumario: 1. Introducción. 2. La presunción de legitimidad en la dogmática. Concepto y carácter. 2.1. Concepto de la presunción de legitimidad en la dogmática. 2.2. Carácter de la presunción de legitimidad según la dogmática. 3. Nuestra tesis de la presunción de legitimidad: de vueltas con *La atipicidad...* 3.1. La presunción de legitimidad no es una presunción en sentido técnico jurídico. 3.2. La presunción de legitimidad carece de fundamento legal en el ordenamiento

(S) Profesor de Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela y de la Universidad Católica Andrés Bello.

jurídico venezolano. 3.3. La presunción de legitimidad, en consecuencia, no puede ser *ius tantum* o *ius et de iure*. 3.4. La presunción de legitimidad tiene como fundamento, en sentido amplio, el principio de legalidad administrativa. 3.5. La presunción de legitimidad es una consecuencia de la textura abierta del Derecho. 3.6. La presunción de legitimidad tiene su propia estructura y elementos, y es una categoría presuntiva de Derecho sustantivo. 3.7. La presunción de legitimidad sólo da fundamento teleológico a la exigibilidad (ejecutividad y ejecutoriedad) del acto tributario. 3.8. La presunción de legitimidad es un atributo exclusivo de los actos tributarios definitivamente firmes. 3.9. La presunción de legitimidad no trasciende a la esfera procesal y, en consecuencia, no incide en la carga probatoria, sólo en la carga de accionar la vía recursiva. 4. Recapitulando: nuestra definición de la presunción de legitimidad del acto tributario. 5. Conclusiones.

«El proceso de ejecución, que al menos en nuestro derecho se realiza siempre en la vía judicial, debe, a nuestro juicio, ser siempre posterior a la decisión de controversia sobre la legalidad del acto. No hay ninguna razón para reconocer a la administración el derecho de ejecutar un crédito cuya validez está precisamente en discusión ante los órganos jurisdiccionales del Estado». VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 19.

«¡Cuántas horas perdidas se ganarían! ¡Cuánto trabajo de funcionarios, jueces, contribuyentes y asesores se evitaría sólo con que nuestro legislador y nuestra Administración tributaria se aprendiesen de memoria esta página [refiriéndose a la página señalada de la cita anterior de Ramón VALDÉS COSTA] y la aplicasen a nuestro ordenamiento tributario, solucionando con ello muchos de los numerosísimos problemas que hoy presenta en nuestro sistema la regulación del período de apremio, del procedimiento de apremio y de la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo en caso de controversia!». FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 137.

1. Introducción

Es aceptado por la dogmática que el *acto tributario* es, en efecto, un acto administrativo, de ahí que no pocos autores se refieren a aquél como *acto administrativo tributario*⁽¹⁾. Y dentro de la tipología de los actos tributarios, también es entendido que el acto de determinación es el acto administrativo tributario por excelencia⁽²⁾.

(1) A guisa de ejemplo, véase: RODRÍGUEZ, María José, *El acto administrativo tributario. Con aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, p. 234.

(2) Así lo entiende entre tantos, RODRÍGUEZ, para quien: «En orden a establecer un correlato con las categorías tradicionales de actos de la Administración, de medidas preparatorias y de actos administrativos, puede sostenerse que en el ámbito de la ley 11.683, *el acto administrativo por antonomasia es el de determinación del impuesto*». (Cursivas de la autora). *Ibid.*, p. 108. Por su parte, ARROYO afirma con contundencia que: «El acto de determinación es, lisa y llanamente, un acto administrativo». ARROYO, Eduardo, «La determinación de oficio», en ALTAMIRANO, Alejandro (Coord.), *El procedimiento tributario*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, p. 253.

Conforme a lo anterior, no resulta azaroso afirmar que el acto tributario goza, en principio, de las características de los actos administrativos, estando dentro de éstas –y siendo las relevantes para este trabajo– las referidas a su *presunción de legitimidad, ejecutividad y ejecutoriedad*; siendo la primera de las nombradas (la presunción de legitimidad), de la cual, por cierto y como se verá, surgen las otros dos (ejecutividad y ejecutoriedad), una de las cualidades más peligrosas (por malentendida) y reiteradas en la jurisprudencia⁽³⁾, con las que se ha visto obligado a lidiar el contribuyente.

Este atributo de los actos administrativos tributarios se ha difundido e, inclusive, elevado a categoría de «principio», sin reparar en su naturaleza, noción y verdadero alcance, bajo el prisma de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Como por arte de magia –o conveniencia– esta categoría del Derecho administrativo ha encontrado un nicho en jurisprudencia y doctrina tributarias por igual, sin haber pasado muchas veces –como en el caso venezolano– por el filtro de la legislación, causando verdaderos estragos en los litigios tributarios, muchos de ellos decididos –exclusivamente– con fundamento en esta denominada «presunción».

-
- (3) Para muestra de ello, véase la sentencia N° 2013-1449, del 29 de julio de 2013, dictada por Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, Exp. AP42-R-2012-000630, caso *María Victoria Martignetti de Bastidas contra la Gobernación del Estado Portuguesa*, <http://ica.tsj.gov.ve/decisiones/2013/julio/1477-29-AP42-R-2012-000630-2013-1449.html>, en la cual se sigue reiterando la (mal) entendida noción de la presunción de legitimidad de los actos administrativos, como medio de distribución de la carga probatoria, en los términos siguientes: «Dada la existencia de los actos administrativos referidos, conviene precisar pues, que los mismos gozan de una presunción de legitimidad, autenticidad y veracidad. **Se trata de una presunción *juris tantum***, que permite inferir que los actos administrativos fueron dictados conforme a Derecho, que son actos aparentemente válidos y que producen plenos efectos desde la fecha de su emisión, mientras no se destruya o sea desvirtuada la misma, por cualquier medio previsto en el ordenamiento jurídico y **por tanto permite que la Administración espere de los destinatarios de los actos administrativos su ejecución voluntaria, de manera inmediata e incluso le permite a ésta proceder a la ejecución forzosa.** // En este orden de ideas, conviene precisar que todos los actos administrativos tienen fuerza obligatoria y ejecutiva, en razón de lo cual son inmediatamente eficaces e **incluso los viciados son considerados válidos, mientras que la presunción de validez que los ampara no sea destruida.** // **La presunción de legitimidad, que asume la categoría de principio, acompaña siempre al acto administrativo, pero no a los hechos administrativos, no necesita ser declarada por un juez, y supone que hasta que no se declare su ilegitimidad, el acto administrativo, desde su emisión, se presume legítimo produciendo todos sus efectos. Es la suposición de que el acto fue emitido conforme a Derecho, que en principio es un acto regular.** // El fundamento técnico invocado por la doctrina para justificar el carácter jurídico de la presunción de legitimidad del acto administrativo firme y definitivo encuentra su fundamento en la regla de interpretación constitucional que consagra la presunción de validez que acompaña a todos los actos jurídicos estatales. // La presunción de legitimidad tiene su fundamento en la preocupación y necesidad de evitar todo posible retardo en el desenvolvimiento de la actividad de la Administración Pública, siendo así que la ejecutoriedad responde al mismo principio: la rapidez de la acción para el logro del bienestar público. // **En todo caso, se trata de una presunción relativa, provisional, transitoria, calificada así como presunción *juris tantum*, que puede desvirtuar el interesado**, demostrando que el acto contraviene el orden jurídico. Esta presunción de legalidad del acto administrativo se mantiene mientras el interesado no la deshaga, lo cual éste puede hacer utilizando las vías posibles de recurso establecidas en la Ley, tanto en vía administrativa como en vía jurisdiccional, constituyéndose éstas en una doble garantía para el administrado, a utilizar cuando se encuentra lesionado por los actos administrativos, la posibilidad de accionar contra éstos y posiblemente hacer desaparecer el daño que soporta (sentencia de la Corte Suprema de Justicia

Lamentablemente, han sido pocos los estudios de la doctrina tributaria que se han centrado en el análisis crítico de esta categoría administrativa, íntimamente vinculada a la *potestad de autotutela*⁽⁴⁾. Y lo más preocupante en cuanto a la doctrina, es que en ella se ha acuñado la noción –luego pasada a la jurisprudencia–, de que por un (grave) error conceptual se ha entendido que la denominada «presunción» de legitimidad afecta la carga de la prueba en los juicios tributarios. *Nada más alejado de la realidad*. La «presunción» de legitimidad no es una presunción en sentido técnico jurídico, como pretendemos demostrarlo en esta comunicación técnica, razón por la cual mal pudiera afectar –en lo absoluto– la actividad procesal y, dentro de ésta, la probatoria, como equívocamente lo ha entendido parte de la doctrina y repetido sin reflexión la jurisprudencia.

Por lo anterior, en la presente comunicación pretendemos sintetizar la propuesta o concepción sobre la presunción de legitimidad del acto tributario que en el pasado hemos planteado y desarrollado con mayor amplitud⁽⁵⁾, partiendo en esta oportunidad, en primer lugar, del concepto y carácter que la dogmática, en términos prácticamente inalterados y que con contadas excepciones, ha presentado.

En segundo lugar, pretendemos hacer un breve recorrido por nuestra tesis de la presunción de legitimidad, con la finalidad de demostrar que: (i) la presunción de legitimidad no es una presunción en sentido técnico jurídico; (ii) la presunción de legitimidad carece de fundamento legal en el ordenamiento jurídico venezolano; (iii) la presunción de legitimidad no puede ser *iuris tantum* o *iuris et de iure*; (iv) la presunción de legitimidad tiene como fundamento el principio de legalidad administrativa; (v) la presunción de legitimidad es una consecuencia de la textura abierta del Derecho; (vi) la presunción de legitimidad tiene su propia estructura y elementos, y es una categoría presuntiva de Derecho sustantivo; (vii) la presunción de legitimidad sólo da fundamento teleológico a la exigibilidad (ejecutividad y ejecutoriedad) del acto tributario; y, finalmente, que (viii) la presunción de legitimidad no trasciende a la esfera procesal y, en consecuencia, no incide en la carga probatoria, sólo en la carga de accionar la vía recursiva. Para terminar, brindaremos nuestra definición de la presunción de legitimidad del acto tributario, junto con unas conclusiones para el foro latinoamericano.

de la Sala Político Administrativa de fecha 17 de junio de 1980, Magistrado Ponente: Nelson Rodríguez).// **En este orden de ideas, en sede contenciosa administrativa, existiendo la presunción de legalidad de los actos administrativos, corresponde al recurrente la carga de probar y destruir tal presunción, comprobando los vicios de ilegalidad de que adolecen los actos administrativos impugnados**. (Destacados nuestros).

- (4) Cf. ARIAS CASTILLO, Tomás Aníbal, «Breves reflexiones sobre la llamada “presunción de legitimidad de los actos administrativos”», inédito, p. 7.
- (5) Véase: ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *La atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana-Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Colección Estudios Jurídicos, N° 93, Caracas, 2012, p. 332.

2. La presunción de legitimidad en la dogmática. Concepto y carácter

En esta primera parte, nos enfocaremos en el desarrollo conceptual del que ha sido objeto la presunción de legitimidad del acto administrativo tributario, así como del carácter que se le ha reconocido mayoritariamente a esta *atípica* figura.

2.1. Concepto de la presunción de legitimidad en la dogmática

Fernando GARRIDO FALLA, explicando la presunción de legitimidad en función de la validez que se supone de los actos que la detentan, ha expuesto que la misma hace que «los actos administrativos se tengan por válidos y productores de su natural eficacia jurídica»⁽⁶⁾, expresando además que «Supuesta la legitimidad del acto administrativo, la eficacia jurídica de éste se despliega plenamente»⁽⁷⁾, esto es, que por considerarse legales, son, en consecuencia, ejecutables.

A este respecto, señala Miguel MARIENHOFF que «la “presunción de legitimidad” consiste en la suposición de que el acto fue emitido “conforme a derecho”, es decir que su emisión responde a todas las prescripciones legales»⁽⁸⁾. Luego continúa indicando que «Referido a la “presunción de legitimidad”, el vocablo “*legitimidad*” debe entenderse como sinónimo de “*perfección*”, como equivalente a acto “*perfecto*”»⁽⁹⁾.

De otro lado, José CANASI sostiene que «un acto administrativo, cuando no adolezca de vicio alguno, cuando es “perfecto”, es porque se ha cumplido con todos los requisitos para su “validez” y “eficacia”, y en tal estado se produce la “presunción de legitimidad”, y se forma en un acto ejecutorio»⁽¹⁰⁾.

Por su parte, y en similar sentido a los autores anteriores, Jaime VIDAL PERDOMO, resaltando el apego al orden jurídico del acto de la Administración que comprende la presunción de legitimidad, ha dicho que «El significado que toma la presunción es la de que el acto ha sido emitido conforme a derecho, o sea presunción de regularidad del acto»⁽¹¹⁾.

Ubicándonos en el contexto venezolano, Allan BREWER-CARÍAS ha expresado, en acuerdo con la dogmática expuesta, que la presunción de legitimidad «no es otra cosa, que el privilegio que tiene la Administración Pública de que sus actos, una vez dictados, se presu-

(6) GARRIDO FALLA, Fernando, *Tratado de Derecho administrativo*, volumen I, Instituto de Estudios Políticos, sexta edición, Madrid, 1973, p. 549.

(7) *Ídem*.

(8) MARIENHOFF, Miguel S., *Tratado de Derecho administrativo*, tomo II, Abeledo-Perrot, tercera edición actualizada, Buenos Aires, 1988, pp. 368 y 369.

(9) *Ídem*.

(10) CANASI, José, *Derecho administrativo*, volumen II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984, p. 292.

(11) VIDAL PERDOMO, Jaime, «La ejecutividad de los actos administrativos: su presunción de legalidad y legitimidad», *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo*, Allan Randolph Brewer Carías, Ediciones Funeda, Caracas, 1997, p. 171.

man válidos y, en consecuencia, eficaces; presunción que se extiende a la veracidad de los hechos expuestos en el acto y que constituyen su causa»⁽¹²⁾.

También encontramos en ARAUJO-JUÁREZ, una sólida defensa a la presunción de legitimidad del acto administrativo, para quien la misma inclusive tiene categoría de «principio»⁽¹³⁾, indicando a tenor literal que «Entre las potestades del Poder Público que ostenta la Administración Pública y canaliza su ejercicio en los términos de la normativa en materia administrativa, cabe referir al principio de presunción de legitimidad. La presunción de legitimidad, que asume la categoría de principio pues acompaña siempre al acto administrativo, y al reglamento, pero no a los simples actos de la Administración Pública ni a los contratos y tampoco a los hechos administrativos, no necesita ser declarada por el juez o la Administración Pública, y supone que hasta que no se declare su ilegitimidad, el acto administrativo, desde su emisión, se presume legítimo produciendo todos sus efectos. Es la suposición de que el acto fue emitido conforme a Derecho, que en principio es un acto regular»⁽¹⁴⁾.

2.2. Carácter de la presunción de legitimidad según la dogmática

En lo que al carácter de la presunción de legitimidad se refiere, hay un acuerdo generalizado en la dogmática sobre la condición relativa o *iuris tantum* que se le ha dado o reconocido. En este sentido, la presunción de legitimidad se ha considerado pacíficamente desvirtuable, y como tal, admite prueba en contrario; por oposición a las presunciones absolutas, que no pueden ser desvirtuadas por la presentación de prueba en contra.

Así lo ha entendido, entre otros, GARRIDO FALLA, quien, siguiendo a la dogmática clásica sobre este particular, señala que la presunción de legitimidad es «una presunción *iuris tantum*, que admite prueba en contrario: pero la prueba corre a cargo del particular que ha de utilizar en tiempo y forma los recursos procedentes»⁽¹⁵⁾.

(12) BREWER-CARÍAS, Allan R., «Sobre la importancia para el Derecho administrativo, de la noción de acto administrativo y de sus efectos», *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo*, Allan Randolph Brewer-Carías, Ediciones Funeda, Caracas, 1997, p. 33.

(13) En esta misma línea, véase: LEAL WILHELM, Salvador, «El recurso contra la abstención del inspector del trabajo», *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, N° 127, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 2007, p. 145 y ARVELO VILLAMIZAR, Roquefélix, *Las presunciones y su prueba en el contencioso-administrativo*, Editorial Sentido, Caracas, 1999, pp. 37 y ss., calificación o caracterización de *principio* que no compartimos. Como es sabido, las *reglas* y *principios* son modalidades normativas (distintos tipos de enunciados), las cuales tienen aplicación tipo «todo o nada» (las reglas) y aplicación «abierta» o «en la mayor medida posible» (los principios), según la teoría estándar de los enunciados jurídicos, dentro de los cuales no cabe —en lo absoluto— la «presunción» de legitimidad de los actos administrativos, por el hecho de que (para ARAUJO-JUÁREZ) «acompaña siempre al acto administrativo». Sobre la distinción entre *reglas* y *principios*, y, en general, sobre la *teoría de los enunciados jurídicos*, véase: ATIENZA, Manuel y RUIZ MANERO, Juan, *Las piezas del Derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*, Editorial Ariel, Barcelona, 1996, *in totum*.

(14) ARAUJO-JUÁREZ, José, *Derecho administrativo general*, Ediciones Paredes, Caracas, 2007, pp. 499-500. En igual sentido, del mismo autor véase: ARAUJO-JUÁREZ, José, *Derecho administrativo general. Acto y contrato administrativo*, Ediciones Paredes, Caracas, 2011, p. 79, y ARAUJO-JUÁREZ, José, *Derecho administrativo*, Ediciones Paredes, Caracas, 2013, p. 277.

(15) GARRIDO FALLA, Fernando, *op. cit.*, p. 549.

El español Juan Alfonso SANTAMARÍA PASTOR, explica que la presunción de legitimidad de los actos administrativos es una «presunción *juris tantum*, con arreglo a la cual los actos administrativos han de tenerse por ajustados a Derecho, hasta tanto su invalidez no sea declarada formalmente por otros acto posterior o por una sentencia judicial»⁽¹⁶⁾.

MARIENHOFF, por su parte, expresa que «La presunción de legitimidad que acompaña al acto administrativo no es una presunción absoluta, sino una mera presunción simple: puede ser desvirtuada por el interesado, demostrando que el acto contraviene al orden jurídico»⁽¹⁷⁾.

En similar sentido Roberto DROMI⁽¹⁸⁾ señala que la presunción de legitimidad es provisoria, transitoria, dicho de otra manera, *juris tantum*, en virtud de lo cual es perfectamente desvirtuable por el administrado interesado en demostrar que el acto en cuestión viola el ordenamiento jurídico. En este sentido, no es absoluta o *juris et de iure*, admitiendo siempre prueba en contrario.

Por su parte, ARAUJO-JUÁREZ sigue esta tradicional línea, expresamente señalando que «La naturaleza jurídica de la presunción de legitimidad es la que constituye una presunción legal relativa, provisional, transitoria, calificada como presunción *juris tantum* y, por tanto, puede ser desvirtuada por el interesado demostrando que el acto administrativo contraviene el Ordenamiento jurídico»⁽¹⁹⁾.

Como se desprende de las posiciones expuestas de la dogmática, la presunción de legitimidad del acto administrativo se ha considerado, sin mayores reflexiones, ni mucho menos objeciones, *juris tantum* o relativa, o lo que es lo mismo, desvirtuable por el interesado en desmontar su aparente apego a Derecho, probando su ilegitimidad, esto es, que el acto en cuestión no es válido, es imperfecto, partiendo los autores citados de la premisa de acuerdo a la cual: *la presunción de legitimidad es una presunción en sentido técnico jurídico*.

3. Nuestra tesis de la presunción de legitimidad: de vueltas con *La atipicidad*⁽²⁰⁾....

Conforme a lo expuesto, corresponde ahora precisar en qué consiste, en nuestra opinión, la naturaleza y conceptualización jurídica de la presunción de legitimidad, como fundamento teleológico de la exigibilidad de los actos tributarios definitivamente firmes, teniendo ello como consecuencia lógica y necesaria, su intrascendencia a la esfera procesal y, así, su no incidencia en la carga probatoria durante el litigio fiscal, cuyas reglas se desarrollan y plantean a partir de los principios generales del Derecho procesal.

(16) SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso, *Principios de Derecho administrativo*, volumen II, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, segunda edición, Madrid, 2000, p. 164.

(17) MARIENHOFF, Miguel S., *op. cit.*, p. 372.

(18) Cf. DROMI, Roberto, *El acto administrativo*, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2000, p. 78.

(19) ARAUJO-JUÁREZ, José, *Derecho administrativo*, p. 278. En igual sentido, véase: ARAUJO-JUÁREZ, José, *Derecho administrativo general. Acto... cit.*, p. 81.

(20) Cf. ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *La atipicidad de la «presunción» de legitimidad... cit.*, pp. 151 y ss.

3.1. La presunción de legitimidad no es una presunción en sentido técnico jurídico

Como es sabido, la concepción técnica de las presunciones parte de la noción común del término. No obstante ello, aquélla no se circunscribe a ésta, más bien la desborda e integra con los elementos desarrollados por la dogmática que caracterizan y tipifican a esta institución jurídica.

Al respecto, ESEVERRI MARTÍNEZ considera que las presunciones jurídicas constituyen «un proceso conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho —el llamado hecho base—, se concluye en la confirmación de otro que normalmente le acompaña —el hecho presumido— sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos»⁽²¹⁾.

En este sentido, las presunciones jurídicas son herramientas o remedios dirigidos a facilitar la actividad probatoria que alguna de las partes del proceso debe realizar para demostrar sus afirmaciones sobre los hechos controvertidos, así como a colaborar con la toma de decisiones de los jueces, teniendo como elementos característicos o definitorios: (i) uno o varios hechos conocidos o base, (ii) un hecho desconocido o presumido, y (iii) el enlace lógico-inferencial mediante el cual se establece un juicio racional de probabilidad o normalidad que vincula a los indicados hechos; cuya ausencia o indivisibilidad en la disposición jurídica de que se trate, coloca al intérprete ante una presunción no técnica o, posiblemente, ante alguna de las figuras afines a ésta, *v. g.* los indicios, las ficciones o las normas de valoración. Inclusive, la presencia *exclusiva* del razonamiento presuntivo en la norma jurídica, sin los demás elementos anteriormente indicados, no es suficiente para calificar a la norma como contentiva de una presunción en sentido técnico⁽²²⁾. Por ello, ROZAS VALDÉS enseña que «una norma de apariencia presuntiva en cuyo contenido no sea posible escindir con claridad tales elementos, no podrá calificarse como presunción jurídica»⁽²³⁾.

Debido a las finalidades probatoria y decisoria de las presunciones jurídicas, es apreciable el estrecho nexo que éstas comparten con la materia probatoria y, a su vez, la naturaleza procesal o adjetiva de estas figuras jurídicas, sobre la base de la fijación y delimitación de las circunstancias fácticas jurídicamente relevantes para el litigio que se ventila ante los tribunales, indistintamente de que las mismas no constituyan, en puridad conceptual o sentido técnico, medios de prueba.

Finalmente, debemos recordar que «ese proceso de deducción lógica puede ser el resultado de la especulación de quien aplica el Derecho, y en tal caso la presunción se califica de

(21) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, *Presunciones legales y Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 7. En similar sentido, Horacio ZICCARDI precisa que: «La *presunción* es un proceso lógico conforme al cual, existiendo un hecho base conocido y probado, se concluye una afirmación de otro hecho, llamado hecho “presumido” o “inferido”, sobre el cual se proyectan determinados efectos jurídicos» (Cursivas del autor). ZICCARDI, Horacio, «Derecho tributario administrativo o formal», en GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Dir.), *Tratado de tributación*, tomo I-Derecho tributario, Vol. 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 236.

(22) Cf. ROZAS VALDÉS, José Andrés, *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*, Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales de Madrid, Madrid, 1993, p. 21.

(23) *Ibid.*, p. 22.

simple u hominis, y puede también repentizarse en el texto de la norma jurídica, tratándose entonces de una presunción legal»⁽²⁴⁾, esto es, las presunciones jurídicas se clasifican en *hominis* o legales, subdividiéndose a su vez estas últimas en *iusuris tantum* o relativas, o *iusuris et de iure* o absolutas, según admitan o no prueba en contrario.

Estas presunciones, absolutas y relativas, comparten en esencia la misma estructura, constituyendo, ambas, un proceso lógico deductivo a través del cual se logra inferir un hecho desconocido a través de otro conocido, con la diferencia apuntada sobre la posibilidad que existe, en las presunciones relativas, de que el razonamiento lógico-deductivo de la norma jurídica sea destruido con el aporte de la prueba respectiva⁽²⁵⁾.

Ahora bien, la calificación y denominación técnico-jurídica de la «presunción» de legitimidad hace forzoso, con miras de determinar su naturaleza jurídica, que esta categoría sea analizada bajo la óptica de las presunciones jurídicas, más aún cuando buena parte de la dogmática y jurisprudencia le ha conferido efectos procesales sobre las reglas de la distribución del *onus probandi*, equiparándola a (o encuadrándola en) las presunciones jurídicas de tipo *legal*.

En este sentido, aun cuando consideramos que la presunción de legitimidad de los actos tributarios comparte en buena medida los elementos principales de toda presunción técnico-jurídica, como más adelante veremos, también nos parece que la misma presenta dos características *definitorias* de su esencia que nos ayudarán a su conceptualización en Derecho, y al mismo tiempo dificultarán la determinación de su naturaleza, razón por la cual decidimos abordarlas en primer término, cuales son: (i) su apego a Derecho y la veracidad de los hechos descritos en el acto, y (ii) su falta de fundamento positivo.

En primer lugar, la presunción de legitimidad se refiere fundamentalmente al supuesto *apego o conformidad a Derecho* del acto tributario, lo cual justifica su validez y eficacia, otorgándole carácter ejecutivo. Por haber sido el acto emitido en respeto a la ley es válido y perfectamente ejecutable. En efecto, esta característica de la presunción de legitimidad es común a los conceptos y definiciones aportados por la dogmática, erigiéndose sobre ella la esencia de la misma, al suponerse la validez o perfección del acto de la Administración Tributaria. No obstante lo anterior, también se ha dicho que la presunción de legitimidad a su vez abarca los *hechos o circunstancias fácticas* que dieron origen a la actuación fiscal y que constituyen su causa. Así, la presunción de legitimidad comprende tanto el apego jurídico –formal y sustancial– del acto tributario, cuanto la suposición de veracidad de los hechos descritos en el mismo.

Esta primera característica nociónal de la presunción de legitimidad dificulta, *a priori*, su eventual calificación o tipificación como presunción jurídica en sentido técnico. Como es sabido, las presunciones jurídicas versan «exclusivamente» sobre las circunstancias de *hecho* (conocido y desconocido), vinculadas a través del proceso lógico de inferencia para lograr

(24) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, *op. cit.*, p. 7.

(25) *Cf. Ibid.*, p. 49.

un juicio de probabilidad o normalidad entre ellos; mientras que la presunción de legitimidad versa «primordialmente» sobre el apego a *Derecho* del acto emanado de la Administración Tributaria, y «secundariamente» en torno a los hechos descritos y relatados en el acto. En este sentido y en puridad conceptual, *las presunciones jurídicas versan sobre los hechos y la presunción de legitimidad abarca tanto el Derecho cuanto los hechos.*

Este análisis de la institución, por un lado aleja a la presunción de legitimidad de las presunciones jurídicas en sentido estricto y, por el otro, sustrae una semejanza o parecido entre la presunción de legitimidad con otra institución afín a las presunciones: *las ficciones jurídicas*⁽²⁶⁾. En efecto, a diferencia de las presunciones jurídicas, las ficciones abarcan tanto a los hechos como al Derecho, esto es, son normas que califican jurídicamente un hecho y recrean una realidad desde la óptica del Derecho con plenos efectos legales. O como lo ha explicado ESEVERRI, las ficciones jurídicas versan sobre hechos y Derecho, son normas de calificación jurídica de un hecho inexistente o poco probable, mientras que las presunciones se refieren exclusivamente a hechos, el conocido o base y el desconocido o presumido, que se vinculan a través del proceso lógico-deductivo⁽²⁷⁾.

En segundo lugar, la presunción de legitimidad del acto tributario carece de fundamento positivo en el ordenamiento jurídico venezolano. No existe disposición normativa alguna en el marco del Derecho objetivo de Venezuela, que consagre la presunción de legitimidad del acto de la Administración Tributaria, situación que de entrada pone de relieve su inadmisibles calificación como presunción jurídica de tipo *legal*.

No obstante lo anterior, la inexistencia en el orden positivo de la presunción de legitimidad no ha sido óbice para que los tribunales distribuyan la carga de la prueba sobre las partes del proceso tributario conforme a la misma, lo cual contradice de la manera más evidente lo relativo a la concepción de las presunciones *legales*, en el sentido que sólo éstas, las reguladas por el Derecho positivo, mediante las cuales en palabras de MICHELI «el legislador especifica la regla de la experiencia que se aplica para llegar a la comprobación del hecho ignorado»⁽²⁸⁾, tienen como finalidad *modificar* el objeto de las pruebas o «invierten» la carga probatoria, según las posiciones adoptadas en la dogmática y, por vía de consecuencia, en cualquiera de los dos supuestos anteriores *afectan la actividad probatoria* que deben desplegar las partes del proceso.

(26) Para José Luis PÉREZ DE AYALA, la *ficción* «pertenece a la categoría de las proposiciones normativas incompletas. Constituye una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuyen a determinados supuestos de hechos unos efectos jurídicos, violentando o ignorando su naturaleza real. La ficción realiza, por tanto, en el Derecho, funciones semejantes a las que corresponden a las "hipótesis" en la investigación científica. Permite al legislador atribuir efectos jurídicos, que, en ausencia de la ficción, no serían posibles, a ciertos hechos o realidades sociales». PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Las ficciones en el Derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970, p. 15.

(27) Cf. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, *op. cit.*, p. 21.

(28) MICHELI, Gian Antonio, *Curso de Derecho procesal civil*, volumen II, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1970, p. 185.

Y si se pretendiese calificar a la presunción de legitimidad como una presunción *hominis*, judicial o simple, precisamente por su falta de consagración normativa, entonces, y con mayor razón, la misma estaría imposibilitada para afectar las reglas procesales del *onus probandi*, por cuanto este tipo de presunciones no tienen efecto ni trascendencia alguna en la materia probatoria (esto es, en la fase de instrucción del proceso), ya que ni modifican el objeto de la prueba en lo *particular*, ni la actividad probatoria de las partes en lo *general*, debido a que la operación lógica-inferencial de formación del juicio de normalidad o probabilidad entre los hechos conocido y desconocido, discurre *exclusivamente* en la mente del juez, quien de esta forma valora los hechos controvertidos y simultáneamente crea su convicción (esto es, en la fase de decisión del proceso).

En este orden de ideas, la situación de inexistencia positiva de la presunción de legitimidad en el ordenamiento jurídico venezolano, también impide claramente su encuadramiento en el tipo jurídico de las ficciones, en razón de que éstas, al igual que las presunciones legales, *siempre* deben estar reguladas en el Derecho positivo, consagradas expresamente en la ley, a lo cual debemos agregar el hecho de que las ficciones corresponden al Derecho sustantivo, mientras que la pretendida trascendencia probatoria de la presunción de legitimidad la coloca, según esa línea de pensamiento, en el ámbito del Derecho procesal, apreciación que desde ya avisamos imprecisa por los efectos *sustantivos* que produce y más adelante trataremos.

Lo expuesto hasta este punto pareciera desvirtuar la naturaleza presuntiva, en sentido estricto y técnico, de la denominada «presunción» de legitimidad del acto tributario o, por lo menos, no permite un fácil encuadramiento de esta categoría en la concepción doctrinaria expuesta y desarrollada de la presunción jurídica.

En este sentido, presumir es, en sentido común, lato o no técnico, sospechar o conjeturar algo por tener algún tipo de indicio o indicativo que nos guíe en esa dirección, lo cual, si bien constituye la fuente primigenia de la institución jurídica, no es menos cierto que ésta sobrepasa ese significado netamente gramatical, en virtud de los elementos técnicos que posee y que han sido desarrollados por la dogmática: (i) el o los hechos base, (ii) el hecho desconocido, y (iii) el enlace lógico por medio de la inferencia que vincula dichos hechos, a través del juicio de normalidad o probabilidad; y aun cuando del análisis pormenorizado de la disposición normativa de que se trate es posible, pero no sencillo, determinar la naturaleza presuntiva de la misma, en sentido técnico o, por el contrario, la falta de carácter presuntivo de dicha norma, el uso inadvertido y ligero del término «presunción» ha ocasionado cierto desconcierto y, en buena medida, hasta anarquía conceptual en la dogmática sobre el valor técnico de las presunciones jurídicas y el valor común o vulgar de las presunciones no técnicas.

A lo anterior se le suma la particular circunstancia de que la denominada presunción de legitimidad carece de fundamento positivo, de regulación normativa en el ordenamiento jurídico venezolano, lo cual priva al intérprete de poder ejecutar cualquier labor de exégesis de la disposición que la regulase en el caso concreto, por lo que toda actividad de interpretación, construcción o hasta reconstrucción dogmática de la institución debe forzosamente realizarse sobre la base de los planteamientos dogmáticos y jurisprudenciales, como en seguida lo exponemos.

3.2. La presunción de legitimidad carece de fundamento legal en el ordenamiento jurídico venezolano

A diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos jurídicos latinoamericanos, sobre la situación normativa o positiva de la presunción de legitimidad del acto tributario, el venezolano no regula en su legislación esta figura, tal como lo ha considerado reiteradamente la dogmática⁽²⁹⁾ y lo hemos desarrollamos con detenimiento en el pasado⁽³⁰⁾.

En efecto, la falta de regulación positiva en el ordenamiento jurídico venezolano de la presunción de legitimidad, también dificulta un poco más la situación planteada. La inmediata y más clara consecuencia de la inexistencia normativa de esta institución, haría, desde ya y en el mejor de los casos, forzosa su calificación como un tipo de presunción *hominis* o simple, tal y como ha resultado en la práctica forense judicial en la mayoría de los fallos, con revisables interpretaciones, por cuanto han sido los propios tribunales de lo contencioso tributario, los que han atribuido o distribuido la carga probatoria con base en la presunción de legitimidad.

No obstante ello, este proceder que han seguido los jueces tributarios contraviene la *no incidencia* en la actividad probatoria de las partes del proceso por las presunciones *judicia-*

(29) Así lo entendió Gonzalo PÉREZ LUCIANI, expresando de manera categórica lo siguiente: «Cabe preguntarse entonces si en el ordenamiento jurídico venezolano existe una disposición en la ley que establezca la llamada “presunción de legitimidad” del acto o de los actos administrativos. **Es evidente que ninguna norma o disposición legal consagra tal presunción**» (Comillas y subrayado del autor, y resaltado nuestro). PÉREZ LUCIANI, Gonzalo, «La llamada presunción de legitimidad de los actos administrativos», *Revista de Derecho*, Nº 1, Ediciones Tribunal Supremo de Justicia, Caracas, 2000, pp. 126. En igual sentido, Jesús CABALLERO ORTIZ ha expresado que: «Por último, debe ponerse de manifiesto que no deja de llamarnos la atención el hecho de que, a pesar de la prerrogativa que para la Administración implica la presunción de legalidad y legitimidad del acto administrativo, **la misma no haya sido incluida en el derecho positivo**». (Resaltado nuestro) CABALLERO ORTIZ, Jesús, «La eficacia de los actos administrativos», *Revista de Derecho*, Nº 2, Ediciones Tribunal Supremo de Justicia, Caracas, 2000, p. 28. Por su parte, Alberto BLANCO-URIBE ha considerado que: «La presunción de legitimidad de que gozan los actos administrativos, no se encuentra establecida expresamente en ninguna disposición legal». BLANCO-URIBE, Alberto, «La ejecutoriedad de los actos administrativos», *Revista de Derecho Público*, Nº 27, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1986, p. 159. En igual sentido, Luis Alfonso HERRERA ORELLANA, para quien la presunción de legitimidad y legalidad «no [está] prevista en ley alguna del país» (corchetes añadidos). HERRERA ORELLANA, Luis Alfonso, *La potestad de autotutela administrativa. Ejecutividad y ejecutoriedad de los actos y de los contratos administrativos*, Ediciones Paredes, Caracas, 2008, p. 163. Recientemente, José ARAUJO-JUÁREZ ha explicado que: «La presunción legal debe tener su origen en una norma legal y abstracta (Diez). Por tanto, al no existir en el Derecho positivo una norma legal que la establezca, la doctrina ha recurrido a diversas razones que pretenden fundamentar la presunción de legitimidad (...).» ARAUJO-JUÁREZ, José, *Derecho administrativo general. Acto... cit.*, p. 80. Finalmente, Gabriel RUAN SANTOS ha vuelto sobre el tema, expresando que: «La mencionada presunción nunca ha sido acogida formalmente en la legislación administrativa venezolana y mucho menos su pretendido efecto de inversión de la carga de la prueba en el contencioso administrativo». RUAN SANTOS, Gabriel, «La presunción de legitimidad de los actos administrativos», *La justicia constitucional y la justicia administrativa como garantes de los derechos humanos. Homenaje a Gonzalo Pérez Luciani y en el marco del vigésimo aniversario de Funeda*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2013, p. 105.

(30) Cf. ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *La atipicidad de la «presunción» de legitimidad... cit.*, pp. 73-102.

les, por cuanto éstas tienen lugar *exclusivamente* en la mente del juez y sólo le ayudarán a formar su convicción al momento de emitir su fallo. No tienen, así, lugar alguno en la fase de instrucción del proceso y, en consecuencia, en la actividad probatoria de las partes en litigio.

Aunado a lo anterior, debemos recordar que este tipo de presunciones (*hominis*) han sido rechazadas por buena parte de la dogmática, al considerar que no es posible que el juez *sustituya* la realidad de los acontecimientos por una *aparente certeza humana*, lo que cobra mayor importancia y trascendencia en la materia procesal tributaria, en la cual el juez –y el proceso mismo– se rige y erige, por lo menos teóricamente, sobre los designios del *principio inquisitivo*.

En este sentido, la calificación y caracterización de la presunción de legitimidad del acto tributario como una presunción jurídica de tipo judicial u *hominis*, que derivaría de su *falta absoluta* de consagración positiva, tendría como efecto fundamental e inmediato que la misma *perdiere* toda consecuencia y trascendencia en la materia probatoria y en la actividad de las partes, al contrario de lo sostenido por la jurisprudencia. En efecto, ninguna aparente «presunción» que carezca de fuente normativa podrá incidir en la actividad y materia probatorias del proceso, lo que pareciera aplicarse a la presunción de legitimidad, haciéndose necesario que más adelante profundicemos sobre este particular.

Además de todo lo anteriormente expresado, que dificulta o imposibilita el encuadramiento puro y simple de la presunción de legitimidad en la teoría de las presunciones jurídicas, y por ello pareciera más bien una suerte de presunción «atípica», como hemos propuesto, en virtud de sus parecidos en ciertos aspectos y diferencias en otros, tanto a las presunciones comunes, a las técnicas (jurídicas) y a las propias ficciones, y aun cuando será tratado más adelante, resulta de importancia destacar desde ya que la presunción de legitimidad del acto tributario tiene una *estructura* y goza de unos *elementos* parecidos a los de las presunciones jurídicas.

3.3. La presunción de legitimidad, en consecuencia, no puede ser *iuris tantum* o *iuris et de iure*

Teniendo claro que las presunciones legales han sido subclasificadas en relativas o *iuris tantum* y en absolutas o *iuris et de iure*, según puedan o no ser desvirtuadas por pruebas en contra de las circunstancias fácticas que regulen y sobre las cuales surtan efectos, lo cierto es que al no ser técnicamente una presunción, en primer lugar y, en segundo plano, aun siéndolo, pero sin llegar a calificar como una presunción legal o establecida en la ley, la denominada presunción de legitimidad no es subclasificable en esta tipología presuntiva (*iuris tantum* o *iuris et de iure*), siendo un error conceptual hacerlo, como en efecto lo ha hecho la dogmática mayoritaria que ha abordado el tema.

Lo anterior no es más que una conclusión lógica a la que debe arribarse, partiendo de las dos premisas señaladas sobre la no caracterización de presunción en sentido técnico, así como por la falta de regulación positiva en el ordenamiento jurídico venezolano de la presunción de legitimidad, en los términos recién apuntados. Lo mismo sería predicable en los ordenamientos jurídicos latinoamericanos en los cuales sí encuentre regulación positiva, porque, sencillamente, seguiría sin calificar como una presunción en sentido técnico-jurídico.

3.4. La presunción de legitimidad tiene como fundamento, en sentido amplio, el principio de legalidad administrativa

La dogmática ha dado sustento jurídico y político a la presunción de legitimidad del acto tributario, con base en la presunción general de validez de los actos estatales, y sobre la línea de pensamiento que la ubica para justificar la necesidad que tiene la Administración Tributaria de ejecutar sus mandamientos a la brevedad posible.

Ahora bien, esas posiciones, unas dirigidas a ubicar la presunción de legitimidad de los actos tributarios en la presunción general de validez que ampara a los actos del Estado; las otras que la vinculan a los caracteres de ejecutividad y ejecutoriedad de estos actos; en nuestra opinión encuentran en el «Principio de Legalidad Administrativa» su *tronco común*, según el cual, toda actuación del Poder Público, para entenderse —en principio— válida y ser exigible (ejecutable), y al mismo tiempo *garantizar* sustancial y formalmente la situación jurídica-subjetiva de los contribuyentes, debe subsumirse plenamente en el sistema jurídico.

Como sabemos, el principio de legalidad administrativa (comprendivo, *lato sensu*, del principio de Supremacía Constitucional), director de la actuación de los órganos de la Administración Tributaria, encuentra expresa consagración, entre otros, en los artículos 137⁽³¹⁾, 141⁽³²⁾ y 7⁽³³⁾ de la Constitución venezolana⁽³⁴⁾, de todos los cuales se desprende el mandato expreso dirigido a la Administración Pública, en lo general, y a los órganos que la integran, en lo particular, sobre la «sujeción plena» que deben a la Constitución y a la Ley, esto es, al Derecho, en el ejercicio de sus atribuciones y ejecución de sus actividades.

Empero, no debe entenderse suficiente fundamento el mandato genérico de respeto a la Ley que debe la Administración Tributaria. Es necesario, entonces, que se observen y cumplan, en cada caso concreto, las garantías procedimentales particulares y anteriores a la formal emisión del acto⁽³⁵⁾.

-
- (31) Artículo 137 de la Constitución venezolana: «La Constitución y la ley definirán las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen».
- (32) Artículo 141 de la Constitución venezolana: «La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuenta y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho».
- (33) Artículo 7 de la Constitución venezolana: «La Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a esta Constitución».
- (34) Publicada inicialmente en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.860, 30 de diciembre de 1999 y reimpressa posteriormente con algunas correcciones en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.453 Extraordinario, 24 de marzo de 2000. Su primera enmienda, así como el texto íntegro de la Constitución, fueron publicados en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.908 Extraordinario, 19 de febrero de 2009.
- (35) En este sentido se ha pronunciado Miguel MARIENHOFF, quien, parafraseando a TIVARONI, *Teoría degli atti amministrativi*, p. 54, ha expresado que: «Por cierto, no puede decirse que tal fundamento consista simplemente en la circunstancia de que la Administración Pública debe actuar ajustando su conducta a la ley, pues si bien ello debe ser así, en la práctica podría no serlo. La doctrina está conteste en que dicho fundamento radica en las garantías subjetivas y objetivas que preceden a la emanación de los actos administrativos». MARIENHOFF, Miguel S., *op. cit.*, pp. 370 y 371.

Esto se traduce, en virtud del carácter imperativo de los mandatos legales, en *suponer* el apego al ordenamiento jurídico preestablecido –sustantivo y adjetivo– por parte del Poder Público, y de sus órganos individualmente considerados, en el cumplimiento de sus funciones y en la emisión de sus actos.

Por lo tanto, en el sistema jurídico venezolano, vista la apuntada situación de inexistencia normativa o vacío legal de la consagración positiva de la presunción de legitimidad, la teórica sujeción *general* del Poder Público al «Bloque de Legalidad» o la Ley, entendida ésta en su más amplia acepción (Constitución, ley formal y material, reglamentos, etc.), así como el corolario y necesario cumplimiento *particular* de las garantías adjetivas en la formación de los actos, en nuestra opinión constituyen el *fundamento* de la legitimidad o validez del ejercicio de ese poder, esto es, de la presunción de la conformidad a Derecho de su actuación y, en consecuencia, de la propia presunción de legitimidad de los actos tributarios.

3.5. La presunción de legitimidad es una consecuencia de la textura abierta del Derecho

Debemos, ante todo, reafirmar lo que se deduce con suficiente claridad de lo apuntado anteriormente: la adecuación *pura y simple* de la presunción de legitimidad del acto tributario en la teoría de las presunciones jurídicas, no parece posible. En primer lugar, y como lo hemos sentado, las presunciones versan exclusivamente sobre los hechos, mientras que la presunción de legitimidad abarca tanto al Derecho como a los hechos, circunstancia que de entrada no permite una fácil equiparación o vinculación entre estas categorías. Y en segundo lugar, la presunción de legitimidad carece, en el caso venezolano, de regulación normativa, de fundamento positivo, razón por la cual es más difícil aún desentrañar con algún grado de certeza la naturaleza de la institución en nuestro marco jurídico, situación que a su vez excluye la posibilidad de considerársele una presunción *legal* y, de pensarse judicial, se ponen claramente en entredicho los efectos procesales probatorios que le ha conferido la jurisprudencia.

De lo anterior tampoco debe entenderse que nuestra intención es incorporar o vincular estas instituciones por medio de una interpretación forzada, para justificar la procedencia y efectos que doctrinaria y jurisprudencialmente se le han conferido a la presunción de legitimidad. Antes por el contrario, nuestro deseo es, en la medida de lo posible, caracterizar la presunción de legitimidad en su correcta esencia y alcance, con los efectos y trascendencia que ello implique.

En este sentido, y sobre la base de los desarrollos doctrinario y jurisprudencial de la institución de la presunción de legitimidad, bajo la óptica de la dogmática de las presunciones jurídicas, y siguiendo la denominación *formal* y connotación *común* de «presunción» que sobrelleva la institución bajo análisis, consideramos viable concebirla como una *categoría presuntiva* amplia, ecléctica y, por ello «atípica», con fundamento en los siguientes razonamientos.

El apego a Derecho del acto tributario que supone la presunción de legitimidad, *supera* la trascendencia exclusivamente fáctica de las presunciones jurídicas, y la asemeja –en este

sentido— a las ficciones. Por tal virtud, podría decirse que es una «presunción» que va más allá de los hechos y recae sobre el Derecho, sin duda, generando cierta aprehensión bajo esta concepción en la dogmática tradicional, por cuanto la finalidad de las presunciones jurídicas —precisamente— es: *facilitar* la actividad probatoria, la cual recae sobre los hechos.

Empero, al sumársele el presunto apego a Derecho a esta categoría, que no perseguiría la facilitación de la actividad probatoria de alguna de las partes del proceso, por cuanto «el Derecho no se prueba», se aleja en ese aspecto de la concepción de las presunciones y le otorga mayor fuerza —y amplitud— al incluir dentro de su esencia al Derecho, casi recreando la realidad jurídica del acto en su aspecto formal y sustancial, al son de las ficciones.

La presunción de legitimidad resultaría, en este sentido, *más que una presunción jurídica, pero menos que una ficción legal*, por cuanto abarca el apego a Derecho del acto de la Administración Tributaria, sin recrear, en totalidad y puridad conceptual, una realidad jurídica paralela, aunque sí *suponiéndola*.

Así las cosas, vemos que la presunción de legitimidad se encuentra en un término medio, una zona gris o de penumbra, sin duda, *un terreno movedizo*, por cuanto no pareciera encuadrar —en sentido estricto— en la tipología *tradicional* de las presunciones jurídicas, ni en las ficciones legales, por las razones expuestas. Empero, una cuidadosa interpretación nos permite, con base en sus elementos definitorios y fundacionales, ubicarla en un sentido amplio y ecléctico, en una *atípica* «categoría presuntiva» y, con ello, en un caso de la *textura abierta del Derecho*⁽³⁶⁾, el cual deja ver que su dependencia del lenguaje natural, lo hace apropiarse —inevitablemente— de su *vaguedad potencial*⁽³⁷⁾, e *imposibilidad* de prever, por un lado, e incluir, por el otro, *todos* los casos dables (no sólo en los supuestos fácticos de las normas tipo *reglas*, sino en las propias *instituciones o categorías jurídicas*), *verbi gratia*, el caso *extraordinario* de la «presunción» de legitimidad en los casos *ordinarios* de las presunciones jurídicas.

(36) La textura abierta del Derecho (*the open texture of Law*) se refiere a la *vaguedad potencial* del lenguaje natural (la textura abierta del lenguaje) y, por ello, del propio Derecho y sus normas, instituciones o categorías, esto es, de sus *conceptos*, que, en definitiva, se plasman en aquél, cuyas palabras generales no están definidas a la perfección, a otro decir, que los *criterios de aplicación* de las palabras no son estáticos, no están *cerrados*, por el contrario, pueden evolucionar, están *abiertos* al cambio y, de esta manera, admiten extensiones o ampliaciones (incluso, restricciones). Se hace entonces apreciable que las palabras y, con ellas, los conceptos jurídicos (normas y categorías), no pueden regular *a priori* todos los posibles casos o supuestos de aplicación, entrando en crisis el lenguaje *general* (y las normas y categorías jurídicas *generales*) frente a situaciones *especiales* (y los casos y categorías jurídicas *especiales*). Sobre la textura abierta del Derecho, véase: HART, Herbert L. A., *The Concept of Law*, Oxford University Press-Clarendon Law Series, 2ª edición, Oxford, 1994, pp. 124-136; y sobre la textura abierta del lenguaje (y las zonas de penumbra), véase: CARRIÓ, Genaro, *Notas sobre Derecho y lenguaje*, Abeledo-Perrot, 5ª edición, Buenos Aires, 2006, pp. 35-36, 48-72, y 77-81.

(37) Fenómeno que, al igual que la *ambigüedad*, no se da en los lenguajes *formales o artificiales*, cuyos criterios de aplicación son *cerrados*. Al respecto, véase: CARRIÓ, Genaro, *op. cit.*, p. 92. En general sobre los lenguajes *naturales y formales*, véase: ACERO, Juan *et al*, *Introducción a la filosofía del lenguaje*, Ediciones Cátedra, Madrid, 1982, pp. 30 y 31.

En efecto, la presunción de legitimidad es una forma o especie *iuris* particular, *sui generis*, hasta ahora (pareciera, mal) llamada «presunción», que comparte algunas características de las presunciones jurídicas en sentido técnico, las no técnicas e, inclusive, de las propias ficciones, que si bien, y solamente por razones de fluidez nominal de su conocida y ampliamente difundida denominación, podemos entender que la dogmática muy probablemente siga llamándola así, aunque sin duda alguna tal designación ha reportado importantes y negativas consecuencias *sustanciales* en su concepción y *formales* en su aplicación –encontrándola, además, con la certeza jurídica⁽³⁸⁾–; *lo más importante no es la terminología empleada, el nomen iuris dado, ni el ropaje jurídico puesto*, esto es, la semántica del Derecho y sus instituciones, sino su racional *conceptuación jurídica*.

3.6. La presunción de legitimidad tiene su propia estructura y elementos, y es una categoría presuntiva de Derecho sustantivo

Como apuntamos líneas atrás, consideramos que la presunción de legitimidad se asemeja en algunos aspectos a las presunciones jurídicas y, dentro de ellos, resulta de particular importancia la similitud de la *estructura* y *elementos* fundacionales que posee esta atípica categoría presuntiva respecto a las presunciones jurídicas.

En efecto, a nuestro modo de ver, la presunción de legitimidad está estructurada o compuesta, en la terminología de las presunciones jurídicas, por: (i) cuatro hechos base; (ii) un hecho desconocido o presumido; y (iii) un parecido proceso lógico-inferencial mediante el cual se logra el juicio de normalidad o probabilidad entre dichos hechos. Veamos.

En primer lugar, hemos clasificado y denominado los «hechos base» que configuran el primer elemento de la estructura lógica del proceso de inferencia de la presunción de legitimidad, de la siguiente manera: (i) *el indicio propio o endógeno material de validez*; (ii) *el indicio preexistente o anterior de validez*; (iii) *el indicio posterior o formal de eficacia condicionada y parcial*; y (iv) *el indicio impropio o exógeno de eficacia inmediata y plena* del acto tributario. En este sentido, la jurisprudencia venezolana⁽³⁹⁾ ha, tácitamente y hasta cierto punto de manera

(38) En relación a la necesaria –y difícilmente lograda– claridad del lenguaje del Derecho y el alcance axiológico de la seguridad jurídica, Javier BARRACA MAIRAL explica que: «la claridad es una meta fundamental, que debe perseguir el lenguaje jurídico, aunque con frecuencia se halla muy lejos de ella. Piénsese, por ejemplo, en lo oscuro y críptico de numerosas sentencias judiciales, leyes, contratos u otros documentos jurídicos, apenas descifrables. Esto, porque la claridad del lenguaje del Derecho proporciona seguridad jurídica, ya que nos ayuda a comprender qué debemos hacer y qué podemos esperar en este terreno. Así, una norma confusa produce inseguridad jurídica de inmediato. De ahí, la importancia de desarrollar un lenguaje jurídico claro, preciso, incluso estéticamente cuidado. Un lenguaje, en síntesis, que facilite la comprensión adecuada del Derecho, a fin de que la sociedad progrese en la participación en los valores de la seguridad y la equidad jurídica». BARRACA MAIRAL, Javier, *Pensar el Derecho. Curso de filosofía jurídica*, Ediciones Palabra, Madrid, 2005, p. 168. Por su parte, sobre el uso correcto de los términos jurídicos y la congruencia entre el *nomen iuris* y el régimen jurídico material de las categorías jurídicas, en el marco de la certeza jurídica, es forzoso ver: GARCÍA NOVOA, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 152 y ss.

(39) Sobre el *primer indicio*, véase: sentencias de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, 18.9.1980 y 4.12.1980. En similar sentido, sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Admi-

inadvertida, delimitado los dos primeros indicios: (i) que el acto tributario haya sido dictado por el *órgano competente y en apego a la ley*; y (ii) que el acto tributario esté debidamente *respaldado por el expediente administrativo*; bajo la determinación y calificación de los actos tributarios que gozan de presunción de legitimidad.

El primer hecho base, lo hemos denominado *indicio propio o endógeno material de validez* del acto tributario, por cuanto, como se observa, el mismo deviene de una condición jurídica *inherente* al acto mismo, cual es su apego y conformidad a las prescripciones legales, esto es, la «validez» o «perfección» de su configuración y emisión jurídica.

Por su parte, el segundo hecho base lo denominamos *indicio preexistente o anterior de validez* al acto tributario, ya que, como es sabido, la formación del expediente administrativo debe ser *anterior* a la emisión del propio acto, del cual se desprende buena parte de la legalidad y veracidad en conjunto de la actuación de la Administración Tributaria en el caso concreto, puesto que el apego a Derecho del acto en sí no basta, no es suficiente para que pueda presumirse legítimo, toda vez que del mismo se desprende solamente el *resultado* de la actuación fiscal, pero no la *forma* en que dicha actuación tuvo lugar, siendo, en consecuencia, condición anterior y necesaria de la validez del acto su respaldo en el expediente administrativo.

Ahora bien, aparte de los dos primeros indicios comentados, que han surgido implícitamente de los pronunciamientos judiciales dirigidos a determinar cuáles actos tributarios son los que gozan de legitimidad, tenemos dos indicios adicionales que, sumados a los anteriores, y presentes todos de manera «concurrente», configuran los cuatro hechos base que darán lugar al *nacimiento* de la «presunción» de legitimidad del acto tributario, éstos son: (iii) el *indicio posterior o formal de eficacia condicionada y parcial* del acto tributario, y (iv) el *indicio impropio o exógeno de eficacia inmediata y plena* del acto tributario.

Así las cosas, tenemos que el tercer hecho base que hemos denominado *indicio posterior o formal de eficacia condicionada y parcial* del acto tributario, se refiere a las consecuencias jurídicas que éste proyecta a partir de su «notificación legal» al contribuyente. En efecto, hablamos de eficacia *condicionada*, por cuanto la misma tendrá lugar a partir de la eventual (futura e incierta) realización de la notificación del acto al particular, y que además ésta se materialice en cumplimiento de *todos* los extremos legales establecidos al respecto, esto es, si la notificación es llevada a cabo pero no cumple a cabalidad los requisitos de ley, será defectuosa y, así, no tendrá efecto alguno⁽⁴⁰⁾. Por el contrario, si la notificación del acto tributario definitivo es realizada de acuerdo a lo legalmente establecido, entonces el mismo surtirá sus consecuencias jurídicas parciales relativas al *inicio* (fecha de partida) de los lapsos de impugnación (defensa) que detenta el contribuyente interesado.

nistrativa (Especial Tributaria), 14.11.1996, caso Balgres, C. A. Sobre el *segundo indicio*, véase: sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, 27.10.1987, caso Marco Antonio Aranguren v. Consejo de la Judicatura.

(40) Hecha excepción del caso puntual en el que el interesado, por medio de alguna actuación que realice, evidencie su conocimiento sobre el alcance y contenido del acto.

Y en cuarto lugar, nos encontramos con el *indicio impropio o exógeno de eficacia inmediata y plena* del acto tributario, estrechamente vinculado con el indicio anterior. Éste consiste en el «vencimiento» o «transcurso íntegro» del lapso legal de impugnación *per se* que dispone el contribuyente a partir de la notificación legal del mismo, *sin actividad alguna de cualquiera de las partes*, tanto por la Administración Tributaria, en vista de que su acto todavía no es exigible, no es ejecutable, en definitiva, no es ejecutivo, por lo que su indebida ejecución *antes* de que alcance este carácter y fuerza jurídica viciaría su actuación y, en consecuencia, no podría presumirse legítima, como por razón de la «inactividad» del contribuyente dentro de dicho lapso de impugnación, esto es, se constituye en la conjetura de que la falta de accionar —o renuncia de ejercer— la vía recursiva administrativa o la contenciosa (judicial) en que incurre el contribuyente para desvirtuar los designios del acto que le impuso un reparo (por diferencia de tributo, multa, etc.), se debe a que el mismo debe haber sido dictado conforme a Derecho y sus fundamentos fácticos deben estar apegados a la realidad de los acontecimientos, produciéndose de esta manera la figura de la *cosa decidida* a través del *acto consentido*. En este sentido, la consumación del lapso legal para ejercer el recurso, impugnación o defensa, es *esencial* para el surtimiento de efectos de todo acto encaminado a desmejorar la situación jurídico-subjetiva del contribuyente, en garantía de sus *derechos fundamentales*.

El vencimiento y respeto del lapso para recurrir que posee el administrado no debe confundirse con un señalamiento «formal» que deba estar expresamente indicado en el texto del acto, *sino que es un elemento sustancial de eficacia plena del propio acto, es inherente y fundacional al mismo*, por lo cual es indispensable para que logre su producción absoluta de efectos en el mundo jurídico, cuyo fundamento son, como veremos, los propios derechos fundamentales del contribuyente que son afectados por la voluntad administrativa tributaria.

Como se observa, los indicios *posterior o formal de eficacia condicionada y parcial e impropio o exógeno de eficacia inmediata y plena*, condicionan la entrada en vigor del acto tributario de manera «formal» (notificación legal) y «temporal» (transcurso del lapso de impugnación o defensa), estando el último indicado —lógicamente— supeditado al anterior. Según se ha visto, la existencia de estos cuatro indicios o hechos base, hace a esta atípica categoría presuntiva calificable como *polibásica*, según la denominación propuesta por MUÑOZ SABATÉ⁽⁴¹⁾, que si bien son independientes y la existencia de uno o algunos no implica la de los demás, sólo su presencia de forma «concurrente» o «simultánea» dará lugar al nacimiento de la presunción de *legitimidad* del acto tributario, que por argumento *a contrario* deja ver que la ausencia de cualquier de los indicios señalados impediría el surgimiento de dicha «presunción», debido a que sólo la presencia de *todos* los referidos indicios configuraría el primer elemento de la estructura lógica de la presunción de legitimidad: *los hechos base de validez y eficacia jurídica del acto tributario*.

(41) MUÑOZ SABATÉ, Luis, *Técnica probatoria. Estudios sobre las dificultades de prueba en el proceso*, Editorial Praxis, Barcelona, 1967, pp. 183 y ss.

De lo anterior se deduce el segundo elemento constitutivo de la estructura de esta atípica categoría presuntiva: la *legitimidad* del acto tributario. En efecto, *es la legitimidad en sí la que se presume*, y constituye el hecho desconocido o «presumido» en la estructura lógica de esta denominada «presunción», la cual obviamente no se conoce ni se puede determinar con mayor certeza, puesto que el acto tributario no ha sido objeto de revisión judicial, esto es, no fue sometido al control de legalidad de los jueces por razón de la inactividad del propio contribuyente. Claro está, que aunque hubiese sido impugnado, si bien tampoco se tendría un nivel *pleno* de certeza, no sería alejado afirmar que, al menos, se gozaría de mayor certidumbre sobre la misma.

Y en cuanto al tercer y último elemento integrante de la estructura de la presunción de legitimidad, esto es, el mencionado proceso lógico-inferencial a través del cual se logra el juicio de normalidad o probabilidad entre los indicios o hechos base y el hecho desconocido o presumido, el mismo se ubica en esta atípica categoría presuntiva, de acuerdo a lo anteriormente expuesto sobre el *fundamento* que la misma encuentra, en la teórica sujeción de los órganos del Estado y sus actos al «Bloque de Legalidad», resultante de la interpretación constitucional o constitucionalizante.

En efecto, al estar presentes los cuatro hechos base (indicios propio o endógeno material de validez, preexistente o anterior de validez, posterior o formal de eficacia condicionada y parcial, e impropio o exógeno de eficacia inmediata y plena del acto tributario), se *infiere* el juicio de normalidad o probabilidad, según el cual, si bien no se tiene certeza sobre el apego a Derecho del acto, lo «probable» es que, cuando están presentes de manera concurrente dichos indicios, el acto en cuestión, objetiva (material y formalmente) y subjetivamente, habrá sido emitido y notificado en respeto a la Ley, esto es, nació y se comunicó de conformidad con el Derecho (es válido y eficaz), lo cual no es producto de la exégesis del juez, porque, como veremos, esta «presunción» carece de trascendencia judicial, ni deriva de norma alguna, por cuanto la presunción de legitimidad en nuestro Derecho no tiene fundamento positivo, como ya fue expuesto, sino que la misma se ubica en la esencia misma de la interpretación constitucional que predica el apego a Derecho de los actos del Estado, así como en la propia conceptualización y atípica naturaleza de esta categoría presuntiva.

Así las cosas y según se ha visto, el acto tributario se presumirá legítimo cuando, después de haber sido dictado en supuesto apego a Derecho, respaldado por el expediente administrativo, notificado legalmente y transcurrido íntegramente el lapso de impugnación, tanto porque la Administración Tributaria respetó dicho lapso y no procedió a exigir el cumplimiento del acto en cuestión, esto es, no lo ejecutó, cuanto por el hecho de que el contribuyente no ejerció las vías recursivas (administrativa o judicial) de acuerdo con la carga de accionar que se coloca sobre él, entonces —y sólo entonces— nacerá de pleno Derecho la denominada «presunción» de legitimidad a favor del acto tributario aceptado, siendo obligatoriamente una mera *presunción amplia*, por cuanto se desconoce (no hay constatación judicial) el supuesto apego y emisión del acto conforme a Derecho, por una parte, y la veracidad de las circunstancias de hecho, por la otra; todo lo cual lógicamente *excluye* a los actos tributarios absolutamente nulos del alcance de esta «presunción».

Lo anterior es de vital importancia y trascendencia para nuestra teoría. En una palabra: la presunción de legitimidad del acto tributario sólo nacerá cuando estén presentes los cuatro indicios concurrentes antes expuestos, lo que significa, entonces, que dicha presunción nada más puede surgir en aquellos actos de la Administración Tributaria que, cumpliendo en su composición y notificación los requerimientos legales, no sean sometidos al control de legalidad de los tribunales, no sean impugnados o recurridos dentro del lapso legalmente establecido para ello, esto es, sean aceptados por el contribuyente. Y es precisamente por esta situación de *inactividad* en el ejercicio de la acción impugnatoria y *aceptación* del contenido del acto por parte del contribuyente, como cuarto indicio del primer elemento de la estructura de este proceso inferencial, que nacerá en definitiva y en beneficio de la Administración Tributaria la «presunción» de su acto, en lo particular, y de su actuación, en lo general, ya que el mismo sólo podrá ser tenido como legítimo, «presumido» como apegado a Derecho, precisamente porque dicha legitimidad será apenas supuesta y no constatada, ni certificada, ni revisada, ni objetada, ni apreciada, ni declarada por un tribunal competente e independiente a través del control de legalidad de la actuación administrativa tributaria, que es el único órgano llamado y facultado para corroborar jurídicamente dicha legitimidad (juridicidad, legalidad, validez y veracidad), por virtud del principio *iura novit curia*.

Distinta sería la situación respecto a la legitimidad del acto tributario si éste es impugnado judicialmente, en cuyo caso no nacería la «presunción» en cuestión por ausencia del cuarto hecho base, siendo que, una vez sometido al control de legalidad de los tribunales y «constatado» su apego a Derecho sustancial y formal, *entonces el acto en cuestión ya no se presumirá legítimo, será –formalmente– legítimo*, en tanto en cuanto, claro está, no haya error judicial. En efecto, la legitimidad del acto, para adquirir un valor cierto y definitivo –y no meramente *presuntivo* y probable– tiene que haber sido objeto del conocimiento de los tribunales, los cuales, en virtud del apuntado principio *iura novit curia*, podrán certificar y declarar el apego a Derecho de la voluntad administrativa tributaria, en los términos expuestos.

Como se observa, en nuestra opinión no basta para que el acto tributario se *presuma* legítimo, su apego a Derecho en sí mismo, en su conformación o composición autónoma, interna, y que éste goce del respaldo del expediente administrativo. Resulta imprescindible, para la configuración o nacimiento de esta atípica categoría presuntiva, que sean garantizados y respetados en toda su extensión los *derechos fundamentales* del contribuyente *antes, durante y después* de la emisión del acto, siendo este último supuesto materializado a través de la notificación y el cumplimiento irrestricto del lapso legal de impugnación, *como manifestación directa del derecho a la defensa* y, así, de los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva y del debido proceso, en ejercicio de una interpretación constitucional (y constitucionalizante) que sistematice racionalmente bajo un mismo manto, la teóricamente apegada a Derecho voluntad de la Administración Tributaria y los indicados derechos fundamentales del contribuyente.

Por otro lado, y vinculando estas ideas con la *exigibilidad* de los actos definitivamente firmes que en seguida trataremos, una vez dictado el acto por el órgano competente de la Administración Tributaria en apego material y formal a la legalidad, y respaldado éste por el

expediente administrativo, tales condiciones de validez no son suficientes para que nazca la presunción, ni para que sea exigible el acto.

Además de lo anterior, es indispensable, una vez notificado el acto definitivo al contribuyente interesado por los medios legalmente establecidos, siendo que a partir de ese preciso instante surgen para él los derechos adjetivos de impugnación y defensa, que el lapso para *recurrir* transcurra íntegramente *sin* actividad de las partes, se consienta la voluntad administrativa tributaria, respetándose de esta forma los derechos fundamentales del contribuyente *en todo momento*, lo que simultáneamente se traducirá en el alcance de *firmeza* del acto por inactividad del contribuyente, siendo, en consecuencia, a partir de *ese* momento plenamente exigible por la Administración Tributaria.

Así las cosas, resulta entonces *necesario* o, dicho de otra manera, constituye una *condición previa* de la exigibilidad de la voluntad de la Administración Tributaria no impugnada, que el acto sea firme (presuntamente legítimo). Lo anterior es elemental: el *derecho* de exigir la voluntad administrativa tributaria *nace* en el momento en que la misma ha quedado firme y, así, presuntamente legítima, que a su vez implica que el *deber* u *obligación* de cumplimiento –paralelamente– *nacerá* en ese mismo momento en cabeza del contribuyente, y no antes. Esto a su vez hace apreciable, que la presunción de legitimidad del acto tributario se ubica en el ámbito del Derecho *sustantivo* o *material*, por cuanto genera *derechos* y *obligaciones*, y no en el Derecho *adjetivo* o *procesal*, debido a que *no surte efecto alguno en el proceso*, como ha sido (mal) entendido por la jurisprudencia y buena parte de la dogmática, poniéndose de relieve, una vez más, su auténtica *atipicidad*.

También debemos dejar claro, que cualquier gestión de la Administración Tributaria dirigida a *exigir* el cumplimiento del acto tributario «antes» de que el mismo adquiera *firmeza* y se presuma legítimo, aun cuando éste sea válido en su conformación interna, aparte de implicar el indebido e ilegítimo goce, disfrute y ejercicio por parte de la Administración Tributaria de un derecho aún *no nacido*, automáticamente viciaría de *nulidad absoluta* la actuación administrativa⁽⁴²⁾ por violación del derecho a la defensa del contribuyente⁽⁴³⁾.

(42) Llegando a calificarse –inclusive– como una *vía de hecho*, en los términos que lo ha sostenido ARAUJO-JUÁREZ: «[c]uando en ejecución de un acto administrativo, aunque éste sea válido, la Administración Pública lesiona un derecho fundamental (e. g. el derecho a la defensa), es admisible calificar dicha lesión, como una auténtica vía de hecho administrativa» (paréntesis nuestros). *Ibid.*, p. 205.

(43) Nuestra propuesta además coadyuva a cerrar o, por lo menos a reducir, la brecha que existe entre el *deber ser* y el *ser* de la teoría de las *nulidades absolutas* de los actos tributarios, por cuanto de esta manera, se evita la ejecución de un acto que teóricamente nunca ha existido (nulidad *ex tunc*). Indistintamente de la posterior anulación del acto, y aun cuando se prediquen los efectos *hacia el pasado* de tal declaratoria, es una verdad *incontrovertible* que mientras que dicho acto no haya sido impugnado (aun cuando sea nulo de nulidad absoluta y, así, teóricamente inexistente), bajo la concepción doctrinaria y jurisprudencial mayoritaria y las legislaciones vigentes, el mismo surtirá *plenos efectos jurídicos* al entenderse inmediatamente eficaz. En este sentido, es perfectamente posible, como en efecto ocurre con bastante frecuencia, que en caso de no ser impugnado el acto en sede administrativa o judicial, aun cuando esté viciado de nulidad absoluta, éste sea ejecutado por el funcionario competente, y de nada le servirá al contribuyente de la ejecución argumentar la nulidad absoluta –e inexistencia del acto–, por cuanto la misma, aunque *materialmente* sea correcta, *formalmente* no ha sido declarada, por lo que *tendrá lugar la ejecución de lo inexistente*; sin duda una teoría revisable. ¿Cómo puede afirmarse entonces, que algo inexistente sea

3.7. La presunción de legitimidad sólo da fundamento teleológico a la exigibilidad, ejecutividad y ejecutoriedad del acto tributario

Hemos llegado a uno de los planteamientos más importantes de nuestra tesis: la concepción de la presunción de legitimidad como fundamento *teleológico* de la exigibilidad del acto de la Administración Tributaria.

En el marco del desarrollo dogmático del fundamento de la presunción de legitimidad, destacados autores consideran que esta institución se desprende de la presunción general y amplia de validez de los todos los actos de la Administración, mientras que otras importantes posiciones se enmarcaban en la línea de pensamiento, según la cual, esta institución fue concebida para dar sustento político y jurídico a la ejecución de los actos dictados por las autoridades del Estado.

Como se observa, esas posiciones se dirigen a dar sustento a la presunción de legitimidad, mientras que ahora brindaremos algunas consideraciones en torno a la presunción como fundamento de otra institución y carácter de los actos tributarios: su *exigibilidad*.

En este sentido, cuando tratamos la concepción doctrinaria de la presunción de legitimidad, ya podía empezar a percibirse de las posiciones de GARRIDO FALLA y CANASI, la idea de que esta presunción daba lugar a la exigibilidad (ejecutividad y ejecutoriedad) de los actos tributarios, visto que, supuesta la validez del acto, el mismo adquiere carácter exigible.

En efecto, al considerarse exigibles los actos tributarios definitivamente firmes, y visto que sólo éstos gozan de la «presunción» de legitimidad, cuando se hacen *firmes* por la inactividad del contribuyente, pasando dichos actos a tener una autoridad de «cosa decidida» (*chose décidée*), entonces es lógico pensar que para el momento en que la voluntad de la Administración Tributaria va a ser ejecutada, ya se ha *garantizado* el ejercicio de los

ejecutado?, o ¿cómo puede entenderse inexistente algo que surtió efectos materiales en algún momento? Interrogantes éstas que evidencian, entre otras cosas, la irrealidad, improcedencia fáctica e incompatibilidad con el mundo real de esta añeja teoría, razón por la cual, y bajo el esquema que proponemos, no se podría hablar de *la ejecución de lo inexistente*, de lo absolutamente nulo, al menos que el propio contribuyente sujeto a la actuación de la Administración Tributaria lo «aceptara» por medio de su inacción recursiva y, en tal caso, no se estaría frente a la ejecución de un acto nulo pura y simplemente, sino de un acto que, indistintamente de los vicios que pudiera padecer, ha sido tácitamente aceptado o consentido por su destinatario, quien, por ser el interesado directo en sacarlo del mundo jurídico y no lo hace —y ni siquiera lo intenta—, deja de practicar cualquier remedio relevante para impedir su ejecución. Si por el contrario, el acto es impugnado en ejercicio de las vías recursivas legalmente establecidas, el mismo no se entenderá exigible hasta tanto sea sometido satisfactoriamente a un proceso cognitivo, que si bien no garantiza a ciencia cierta la detección de las nulidades que pueden viciar al acto —por muy evidentes que en ocasiones puedan ser—, no es menos cierto que el mismo será objeto del control judicial y, con ello, de ser el caso, declarado *formalmente* válido por un tribunal independiente, en virtud del principio *iura novit curia*. No nos escapa, tampoco, que nuestra propuesta sin bien coloca al contribuyente en una mejor posición «práctica», en salvaguarda de sus siempre superiores *derechos fundamentales*, y que por ello consideramos sustentable, la misma podría generar críticas a partir de las teorías sobre la validez y concepción del Derecho, en relación a los efectos que eventualmente se le reconocerían al «acto de aceptación» del contribuyente de un acto tributario contrario a Derecho. Pudiera entenderse, si se quiere, como una situación de escogencia del «menor perjuicio». El tema, sin duda, se vislumbra complejo.

derechos fundamentales a la defensa, debido proceso y tutela judicial efectiva del contribuyente, quien, por decisión o negligencia, no accionó las vías recursivas (administrativas o judiciales).

En este orden de ideas, los actos emanados de la Administración Tributaria, indistintamente de que cumplan o no con los requerimientos legales para su adecuada emisión, cuya revisión o constatación certera sólo podría, en teoría, lograrse una vez que los mismos fuesen sometidos al control de legalidad de los tribunales, precisamente por *presumirse* legítimos –aunque materialmente no lo sean–, también serán en la práctica ejecutivos.

Nuestra concepción de la presunción de legitimidad como fundamento de la exigibilidad del acto tributario encuentra pleno respaldo en la dogmática, que más que vincular esta institución con la ejecutividad del acto (*o autotutela decisoria o declarativa*⁽⁴⁴⁾) en el marco de la construcción jurídica del concepto mismo de la presunción, como lo hacen los referidos profesores GARRIDO FALLA y CANASI, expresamente desarrollan la idea de que la presunción de legitimidad es condición «previa» y «necesaria» que *fundamenta el despliegue de los efectos del acto tributario y, así, de su propia ejecución*.

Al respecto, Gustavo Adolfo REVIDATTI, explicando la necesidad de ubicar la potestad que tiene la Administración de ejecutar sus actos en la presunción de legitimidad, comenta que la misma se encuentra presente en la totalidad de los actos públicos, por razón de la función y organización estatal, inclusive, situando la presunción en la ciencia política. Textualmente señala que «Para que el acto pueda ser ejecutado se parte de una presunción: que el acto es válido. En realidad la presunción de validez se extiende a todos los actos públicos y por lo tanto, su aplicación no está restringida a nuestra disciplina. Esa presunción de legitimidad, surge de la naturaleza misma de la función estatal y está vinculada con la necesidad de su estricto cumplimiento. Es una presunción de origen político que se acepta y recepciona por el orden jurídico. La fundamentación del principio de la presunción de legitimidad es, extra-jurídica, y tiene su razón de ser en principios de organización del Estado; la naturaleza de esa potencia jurídica que se traduce en la ejecutoriedad, es por eso, tema de la ciencia política»⁽⁴⁵⁾.

Por su parte, Bartolomé FIORINI considera que «Toda actividad administrativa, además de su presunta legitimidad, presenta el rasgo específico de la ejecutoriedad. Este es consecuencia lógica del acto presuntivamente legítimo de las normas de derecho público, dato imposible de hallar en el derecho privado. La presunción de validez de la actividad Administrativa sirve de base a su ejecución»⁽⁴⁶⁾.

(44) Al respecto, véase: BOCANEGRA SIERRA, Raúl, *Lecciones sobre el acto administrativo*, Editorial Civitas, tercera edición, Madrid, 2006, pp. 211 y ss.; y ORTIZ-ÁLVAREZ, Luis, «El privilegio de autotutela y el principio del efecto no suspensivo de los recursos (Reflexiones históricas y de tutela judicial efectiva)», *Revista de Derecho Administrativo*, N° 1, Editorial Sherwood, Caracas, 1997, pp. 77 y ss.

(45) REVIDATTI, Gustavo Adolfo, *Derecho administrativo*, tomo II, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 1985, p. 291.

(46) FIORINI, Bartolomé A., *Derecho administrativo*, tomo I, Abeledo-Perrot, segunda edición actualizada, Buenos Aires, 1995, p. 353.

En similar sentido, encontramos que DROMI sostiene enfáticamente que «La presunción de legitimidad es presupuesto de la posibilidad administrativa de ejecutar el acto, pues el acto presumido legítimo tiene obligatoriedad y exigibilidad»⁽⁴⁷⁾. Luego continúa expresando que «Exigibilidad, ejecutividad u obligatoriedad inmediata significan lo mismo. Son expresiones distintas de lo que representa la ejecutoriedad, que pueden existir sin ella. La ejecutividad proviene de la validez del acto, mientras que la ejecutoriedad se asienta en la ejecutividad. La ejecutividad es una consecuencia de la presunción de legitimidad, que se establece a favor de los actos administrativos; presunción que, a su vez, está determinada por la necesidad de que sean ejecutivos»⁽⁴⁸⁾.

Igualmente la profesora colombiana Consuelo SARRÍA, al comentar simultáneamente la presunción de legitimidad y la ejecutividad de los actos administrativos, explica que «Se trata de dos atributos del acto administrativo, que al suponer, que el acto fue expedido conforme a derecho, implican que una vez expedido, puede ser puesto en ejecución inmediatamente»⁽⁴⁹⁾, para cerrar sus ideas expresando que «la ejecutividad del acto administrativo es consecuencia de su presunción de legalidad y es el atributo que implica su eficacia o exigibilidad»⁽⁵⁰⁾. Por su parte, María José RODRÍGUEZ considera que «lógico corolario de la presunción de legitimidad del acto administrativo es su carácter ejecutorio»⁽⁵¹⁾.

Como meridianamente se desprende de la dogmática citada, para que el acto sea ejecutable, éste debe presumirse legítimo, válido. Así, la presunción de legitimidad constituye el presupuesto y fundamento de la exigibilidad (ejecutividad y ejecutoriedad) del acto tributario, lo que significa que ésta es consecuencia de aquélla, y no al revés. Los actos tributarios que se suponen legítimos adquieren obligatoriedad, tienen fuerza ejecutiva, en fin, son plenamente exigibles.

En este orden de ideas, tenemos la más reconocida doctrina administrativista venezolana en las palabras de BREWER-CARÍAS, quien comparte plenamente esta línea de pensamiento, y expresamente enseña que «podemos decir que esta ejecutividad del acto administrativo es un rasgo común de todos los actos, consecuencia del principio de la presunción de legitimidad que hemos visto. Como el acto se presume válido, legítimo, veraz y oportuno, ese acto es ejecutable de inmediato y, en sí mismo, tiene carácter ejecutivo»⁽⁵²⁾.

(47) DROMI, Roberto, *op. cit.*, p. 81.

(48) *Ibíd.*, p. 90.

(49) SARRÍA, Consuelo, «Materialización del acto administrativo, documento administrativo y documento público», *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo, Allan Randolph Brewer-Carías*, Ediciones Funeda, Caracas, 1997, p. 312.

(50) *Ídem*.

(51) RODRÍGUEZ, María José, *op. cit.*, p. 73.

(52) BREWER-CARÍAS, Allan R., *El Derecho administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Principios del procedimiento administrativo*, Colección Estudios Jurídicos, Nº 16, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2002, p. 206.

Y más clara no pudo ser la explicación de Eloy LARES MARTÍNEZ, quien, refiriéndose expresamente a la presunción de legitimidad como fundamento de la exigibilidad de estos actos, categóricamente explica que «El fundamento jurídico de la ejecutoriedad consiste en el *principio de la presunción de legitimidad de los actos administrativos*, conforme al cual los actos administrativos se consideran válidos en tanto no se declare lo contrario por el órgano jurisdiccional competente»⁽⁵³⁾. (Cursivas del autor).

Por su parte, Alberto BLANCO-URIBE, en sintonía con los anteriores autores, hace expresa mención a la presunción de legitimidad como fundamento de la exigibilidad de los actos administrativos, señalando que «La razón última que inspira el hecho de que los actos administrativos estén dotados de esa cualidad inherente a ellos, que hemos dado en denominar Principio de Ejecutoriedad, estriba en que todo acto administrativo se halla cubierto o amparado en sus efectos por el Principio de la Presunción de Legitimidad de los Actos Administrativos»⁽⁵⁴⁾.

Finalmente, Gabriel RUAN SANTOS se abocó a este tema en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en el año 2000, en Salvador-Bahía, quien analizando lo que considera el «doble significado» de la presunción de legitimidad considera, en términos que suscribimos, que la misma ha sido entendida como el «Fundamento de la ejecución inmediata de dichos actos»⁽⁵⁵⁾, para más adelante concluir que le parece indiscutible «que la presunción de legitimidad siempre ha servido de fundamento de la eficacia inmediata (imperativa y coactiva) de los actos del Poder Público y su origen se ubica en el ámbito de la ejecución de esos actos»⁽⁵⁶⁾.

Como se observa, de todo lo anterior resulta seguro afirmar que la presunción de legitimidad constituye el «fundamento teleológico» de la exigibilidad, ejecutividad u obligatoriedad de los actos tributarios, derivado de la necesidad pública que tiene la Administración de ejecutar su *jurídicamente correcta* voluntad, con base en su *pretendido apego a Derecho*.

También es cierto que, en algún momento anterior al Estado de Derecho contemporáneo y bajo la vigencia del contra-principio *solve et repete*, se pudo llegar a pensar que la conformación, emisión y exigibilidad de los actos tributarios no requiriese apegarse a Derecho; éstos constituían la voluntad del mandatario y como tal debían cumplirse. Cualquier aproximación, dentro de esa tendencia, dirigida a buscar o crear un sustento de la ejecutividad

(53) LARES MARTÍNEZ, Eloy, *Manual de Derecho administrativo*, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, onceava edición, Caracas, 1998, p. 179.

(54) BLANCO-URIBE, Alberto, *op. cit.*, p. 157.

(55) RUAN SANTOS, Gabriel, «El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo: límites de su alcance. Especial referencia a los actos de determinación tributaria y a las actas fiscales», *Anais Das XX Jornadas Do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-ILADT-Ano 2000-Salvador-Bahia. Tema II: A Codificação do Direito Tributário Latino-Americano*, Associação Brasileira de Direito Financeiro ABDF, Salvador-Bahia, 2000, p. 1721.

(56) *Ibid.*, p. 1744.

de los actos tributarios no habría tenido sentido ni acogida, y hubiese podido considerarse en esos tiempos como una «petición de principio»⁽⁵⁷⁾. No obstante, consideramos que en la actualidad esa postura no tiene cabida dentro de la marcada tendencia evolutiva del Derecho, dirigida a garantizar la legalidad de la actuación del Estado *conjuntamente* con la plena vigencia de los derechos fundamentales del contribuyente. Así, más que útil, se ha convertido en una verdadera *necesidad* la de encontrar en la presunción de legitimidad del acto, el fundamento jurídico y de orden racional teleológico de la exigibilidad de la voluntad administrativa tributaria, sobre la interpretación constitucional que demanda su estricto apego a Derecho.

Así las cosas, somos de la opinión de que la exigibilidad, ejecutividad u obligatoriedad del acto tributario es *corolario* de su presunción de legitimidad, mientras que su *ejecutoriedad o acción de oficio (exécution forcée o exécution d`oficce)*⁽⁵⁸⁾, que además representa un segundo momento *distinto* al de ejecutividad, es reflejo directo de los poderes de *autotutela ejecutiva*⁽⁵⁹⁾ y, si se quiere, indirecto de la propia presunción de legitimidad, al tomarse en cuenta, como es sabido, que si bien no todos los actos ejecutivos son ejecutorios, todos los actos tributarios ejecutorios son ejecutivos. Como ya lo hemos expuesto, en razón de que se supone válido el acto, apegado a Derecho, entonces el mismo puede ejecutarse, es exigible.

-
- (57) Así ha considerado en la actualidad Gustavo LINARES BENZO, la idea de fundamentar la ejecutividad del acto administrativo en su presunción de legitimidad: «No pareciera necesaria esa presunción. En efecto, decir que los actos administrativos son ejecutivos porque se presumen válidos es una petición de principio: bastaría con afirmar esa ejecutividad para que se pudiera pasar a los hechos. Así, ninguno de los demás títulos ejecutivos que presenta el Derecho común (títulos cautelares, sentencias definitivamente firmes, etc.) se consideran así porque se presuman legítimos. Sencillamente, el ordenamiento, para favorecer el tráfico jurídico, les da ese carácter con independencia de su conformidad al derecho, bien porque esa conformidad es inútil para dotarlos de eficacia ejecutiva; bien porque ya se agotaron todas las vías para determinarla. De esa manera, no hay porque buscar un fundamento de la ejecutividad en una presunta legalidad del acto: ello es inútil». LINARES BENZO, Gustavo, «Notas sobre los actos administrativos», en PÉREZ OLIVARES, Enrique y HERNÁNDEZ, José Ignacio (Coords.), *El Derecho administrativo venezolano en los umbrales del siglo XXI. Libro homenaje al manual de Derecho administrativo de Eloy Lares Martínez*, Editorial Jurídica Venezolana-Universidad Monteávila, Caracas, 2006, p. 89.
- (58) De la cual, por cierto, no gozan los actos tributarios en Venezuela, hecha (inconstitucional) excepción de los actos de sanción de clausura y los dictados a propósito del nuevo «procedimiento de cobro ejecutivo». Una crítica sobre la ejecutoriedad (así como de la propia ejecutividad) de la pena de clausura, puede consultarse en: WEFER H., Carlos E., *Garantismo y Derecho penal tributario en Venezuela*, Editorial Globe, C. A., Madrid, 2010, p. 419. En la dogmática comparada, véase: ARAUJO CAMACHO, Jaime, «Alcance de los intereses moratorios. Especial referencia a su inaplicabilidad sobre las sanciones tributarias», en SALCEDO YOUNES, Ruth Y., (Coordinadora Académica), *Modelo de Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales de tributación*, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010, pp. 265 y ss. Por su parte, en cuanto al nuevo procedimiento administrativo de cobro ejecutivo y la pretendida ejecutoriedad de sus actos, véase: ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «¿Hacia el reinado de la autotutela administrativa? Análisis crítico del "cobro ejecutivo" del Código Orgánico Tributario de 2014», *Libro homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el centenario de su fundación, 1915-2015*, tomo III, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Colección Centenario, Caracas, 2015, pp. 1763-1789.
- (59) Cf. BOCANEGRA SIERRA, Raúl, *op. cit.*, p. 136. En similar sentido, véase: ORTIZ-ÁLVAREZ, Luis, *op. cit.*, pp. 79 y ss.

Ello así, la Administración Tributaria, como persona jurídica, tiene el *derecho* de exigir o ejecutar sus actos, manifestaciones o declaraciones de deseos *definitivamente firmes*, como enseguida veremos, que se suponen apegados a la legalidad sustancial y formal del orden positivo, en el marco del «Bloque de Legalidad» y del propio principio de legalidad, en cumplimiento y desarrollo del mandato constitucional consagrado en el artículo 141 de la Norma Fundamental, según el cual la Administración Pública deberá actuar «(...) *con sometimiento pleno a la ley y al derecho*»; mientras que, por su lado, el contribuyente tiene el *deber u obligación* de cumplir con la voluntad administrativa tributaria.

En resumen, la presunción de legitimidad constituye el *fundamento* mismo de la exigibilidad de la voluntad de la Administración Tributaria, esto es, sólo el acto presuntamente legítimo —así como, obviamente, *el legítimo*— será ejecutable en respeto de la dogmática constitucional reguladora y propulsora de la garantía de los derechos fundamentales del contribuyente, de ahí su importancia y carácter teleológico: *éste, y no otro, es su fin, es su causa final*.

3.8. La presunción de legitimidad es un atributo exclusivo de los actos tributarios definitivamente firmes

La doctrina clásica ha tradicionalmente considerado que los actos administrativos definitivos son exigibles, aun cuando los mismos no sean firmes, sobre la base de que éstos son ejecutivos en sí mismos y de forma automática, en virtud de lo cual su impugnación no suspende sus efectos. Dicho de otra forma, se ha estimado que los actos que ponen fin a un procedimiento administrativo de primer grado gozan de *eficacia inmediata*.

En esta tendencia se ha ubicado BREWER-CARÍAS, en cuya opinión el carácter ejecutivo de los actos administrativos «implica como principio que los efectos de los mismos no se suspenden por el hecho de que contra los mismos se intenten los recursos contencioso-administrativos»⁽⁶⁰⁾. BREWER-CARÍAS también ha considerado que «salvo norma expresa en contrario, los actos que queden firmes al concluir un procedimiento administrativo tienen carácter ejecutivo»⁽⁶¹⁾, con lo que pareciera fundamentar —en un sentido distinto a lo apuntado previamente—, la ejecutividad del acto administrativo en su *firmeza*.

En cualquier caso, e indistintamente de la postura sostenida tradicionalmente por la doctrina administrativa sobre la cualidad de eficacia inmediata (ejecutividad) que detentan los actos de la Administración, aun cuando contra ellos se interpongan los recursos de ley, se puede observar que ese enfoque se ha visto atenuado en algunos de los ordenamientos jurídicos más desarrollados, por la tendencia progresiva dirigida al reconocimiento *prima facie* de los derechos fundamentales del individuo sobre los bienes colectivos.

En este sentido, explica Robert ALEXY que «No existe ninguna justificación suficiente para una eliminación o restricción si en un caso de colisión es dudoso que existan mejores

(60) BREWER-CARÍAS, Allan R., *El Derecho administrativo... cit.*, p. 517.

(61) *Ibid.*, p. 516.

razones para el derecho individual o para el bien colectivo o en un caso tal se constata que para ambos pueden hacerse valer razones igualmente buenas. En ambos casos, el postulado de tomar en serio al individuo —que ha de ser explicitado a través de la exigencia de una justificación suficiente— exige la precedencia del derecho individual. La precedencia en caso de duda y la precedencia en caso de certeza de razones igualmente buenas pueden ser resumidas bajo el concepto de precedencia *prima facie*. Existe, pues, una precedencia general *prima facie* a favor de los derechos individuales. Esta precedencia *prima facie* se expresa en una carga de la argumentación en favor de los derechos individuales y en contra de los bienes colectivos»⁽⁶²⁾.

Por su parte, y en sintonía con lo expuesto por ALEXY, la Constitución venezolana está enmarcada en la propensión de privilegiar los derechos fundamentales del individuo inspirados en los valores superiores, a tenor de sus artículos 2, 19, 23 y 27, que predicán la preeminencia de los derechos humanos como valor superior del ordenamiento jurídico venezolano: defensa de la persona; garantía de los derechos constitucionales; goce y ejercicio irrenunciable de los derechos humanos, cuyo cumplimiento y garantía es obligatorio para los órganos integrantes del Poder Público de conformidad con la propia Constitución, los tratados internacionales de derechos humanos suscritos y ratificados por Venezuela y con las leyes que los desarrollan en el orden interno; todo lo cual garantiza la aplicación inmediata y directa de la Constitución como la Norma Fundamental del ordenamiento jurídico, vinculando a las personas y órganos del Poder Público⁽⁶³⁾.

Es por lo anterior que, en el marco de la tendencia dirigida a la mitigación o eliminación de la exigibilidad inmediata de los actos tributarios a partir de su emisión, resalta el respeto y aplicación *preeminente* de los derechos fundamentales del contribuyente, dirigidos a garantizar, entre otros, el pleno goce y ejercicio del derecho a la defensa, como manifestación *directa e inmediata* del derecho al debido proceso constitucional de cognición previa, e *indirecta y mediata* del derecho a la tutela judicial efectiva⁽⁶⁴⁾.

(62) ALEXY, Robert, *El concepto y la validez del Derecho*, Editorial Gedisa, S. A., segunda edición, Barcelona, 2004, p. 207.

(63) Cf. ROMERO-MUCI, Humberto, *La racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005, pp. 68 y 69.

(64) Resulta oportuno recordar, indistintamente del estado actual de las cosas, que la tendencia *liberal* encaminada a requerir la sustanciación de un proceso de cognición previo a la exigibilidad de la voluntad administrativa no es algo nuevo, ni siquiera del siglo pasado. En este sentido, encontramos en el Derecho español verdaderas reliquias legislativas de la edad media, como por ejemplo la Ley dictada por Enrique II en 1371, que establecía la sustanciación del juicio de despojo para que la Administración pudiera con posterioridad ejecutar su mandato. Por otro lado y, más recientemente, en el marco de los orígenes del constitucionalismo español, las Cortes de Cádiz, por medio de Decreto Constitucional del 13 de septiembre de 1813, proscribieron en aquel entonces —nada más y nada menos— que los siempre presentes privilegios ejecutivos en materia *fiscal*, estatuyendo, para el caso en que el contribuyente se opusiese al pago del tributo, la necesidad de la Administración de la Hacienda Pública de obtener *previamente* la declaratoria judicial sobre la existencia y conformidad de la deuda tributaria, para *luego* proceder con plena habilitación a la ejecución del fallo respectivo. Cf. PARADA VÁSQUEZ, José Ramón, «La ejecutoriedad de los actos administrativos», *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo*, Allan Randolph Brewer-Carías, Ediciones Funeda, Caracas, 1997, pp. 188 y ss.

Su efecto más palpable ha sido la proscripción del contra-principio *solve et repete*, por vía de la ampliación de las medidas cautelares de suspensión automática de los efectos de los actos de la Administración en los ordenamientos jurídicos⁽⁶⁵⁾ ⁽⁶⁶⁾. De lo anterior se desprende que, tanto la evolución de las instituciones fundamentales del Derecho administrativo, cuanto la tendencia a privilegiar y garantizar la vigencia de los derechos fundamentales del individuo sobre los bienes colectivos, predicen y se encaminan racionalmente hacia la concepción de la «firmeza» o, lo que es lo mismo, de la «inimpugnabilidad» de los actos administrativos, como condición *previa, necesaria e indispensable* para que éstos produzcan plenos efectos jurídicos y sea exigible la voluntad de la Administración⁽⁶⁷⁾.

(65) En este sentido se ha pronunciado RUAN SANTOS, sosteniendo lo siguiente: «Sin embargo, se debe advertir claramente que esa eficacia inmediata (abstracta y concreta) se ha visto morigerada por el reconocimiento del derecho a la defensa del ciudadano y por las exigencias de la administración de justicia. En efecto, en virtud del creciente desarrollo de las medidas cautelares en el proceso contencioso administrativo, entre las cuales destaca la suspensión temporal judicial de los efectos de los actos administrativos, se ha visto severamente limitado el principio de ejecutoriedad de los mismos y reducido sensiblemente el margen de operatividad de la presunción de legitimidad que los ampara». RUAN SANTOS, Gabriel, *op. cit.*, p. 1744. En similar sentido, véase: ORTIZ-ÁLVAREZ, Luis, *op. cit.*, p. 72.

(66) La postura de aquéllos encaminados a respaldar que la exigibilidad de las decisiones administrativas no implica perjuicio alguno para los sujetos de la ejecución, bajo el argumento de que éstos tienen a su alcance la oportunidad de elevar sus reclamos a los tribunales de justicia, de manera *directa*, y el argumento sostenido por algunos otros sobre la no aplicación del contra-principio *solve et repete* en el cobro de deudas tributarias no firmes, debido a la posibilidad que detentan de recurrir judicialmente la voluntad de la Administración, de manera *indirecta*, ha sido contundentemente rebatida por POSADA HERRERA, en los términos siguientes: «Pero aun prescindiendo de esto, aun poniéndonos en el caso de que todas las decisiones de la administración puedan ejecutarse sin perjuicio de tercero, con tal que a éste se le permita reclamar ante los Tribunales, ¿no sería una cosa ridícula, monstruosa, que choca con el sentido común, el decir que la Administración, dirigiéndose al individuo, había de contestar a su reclamación y decirle: “Espera; yo sigo mi camino, porque creo que ese acto es útil al bien común; yo no lo entiendo muy bien, a la verdad no estoy perfectamente convencida, pero ahí está un Tribunal que decidirá quién de los dos tiene justicia”? Para mí, esta es la idea más absurda que puede presentarse de la Administración de un país; esta idea la degradaría a los ojos de los administrados, dándole a entender que la Administración no conocía sus intereses ni los derechos de la sociedad». *Cf.*, la postura de POSADA HERRERA, J., *Lecciones de Administración*, 1843, citada en ORTIZ-ÁLVAREZ, Luis, *op. cit.*, p. 104. En similar sentido, en relación al Preámbulo de su propuesta de Ley sobre el Establecimiento de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa que presentó ante el Senado español en 1838, en aquél entonces y manteniendo plena vigencia en la actualidad, SILVELA se preguntó con mordaz ironía, si «estaría seguro de hacerse obedecer el Gobierno que sólo pudiera decir al súbdito: cumple por hoy, no porque yo tenga razón, que de eso ni tú ni yo sabemos, pero mañana podrás burlarte de mí si nuestro Juez común decide en tu favor». *Cf.*, la postura de SILVELA, citada en PARADA VÁSQUEZ, José Ramón, *op. cit.*, p. 191.

(67) Así también lo ha entendido la más acreditada y siempre innovadora doctrina alemana, dentro de la cual resalta la opinión de Johann-Christian PIELOW, quien ha expuesto su pensar en los siguientes términos: «(...) hay que partir del hecho de que el acto administrativo en principio y una vez vencido el plazo para interponer un recurso administrativo o judicial, suele alcanzar automáticamente e independientemente de su legalidad la **consistencia jurídicomaterial (sic)**. En otras palabras: **Se trata de una decisión unilateral por parte de una autoridad administrativa que —una vez dada su inimpugnabilidad— trae las consecuencias o modificaciones jurídicas, para así decirlo, “en sí” (sic), como en el caso de los actos configurativos o declarativos de derecho, o que puede ser ejecutada —o sea: hecho “eficaz”— directamente, es decir: sin intervención judicial, por el propio poder ejecutivo como en el caso de los actos administrativos que**

Aunado a lo expuesto, luce necesario hacer la siguiente reflexión. Como indicamos, la doctrina dominante reitera la eficacia inmediata que detentan los actos administrativos, en virtud de lo cual, una vez dictados, los mismos son *automática e inmediatamente* exigibles. Paralelamente se ha afirmado que los derechos fundamentales son la *base y esencia misma* del Estado de Derecho, de allí su preeminencia jurídica frente a las facultades de la Administración y caracteres de sus actos, razón por la cual, constituyen un *límite* en la actividad administrativa.

En este sentido se encuentra, entre tantas, la opinión de Allan BREWER-CARÍAS, quien, por un lado, ha seguido la doctrina tradicional sobre la eficacia inmediata de los actos administrativos desde su emisión, en los términos expuestos y, por otro lado, enseña la preeminencia de los derechos fundamentales del particular frente a la ejecución de la voluntad administrativa, con especial mención al derecho a la defensa, explicando que: «(...) la ejecución de los actos administrativos encuentra como límite a las garantías de los derechos fundamentales de los ciudadanos, particularmente el respeto de su integridad personal y de sus bienes; que exige de la Administración Pública que su actuación ejecutoria sea siempre razonable, impuesto por la necesidad; que deba realizarse siempre respondiendo, favorablemente a los derechos y garantías del administrado; respetando el principio de la proporcionalidad entre medios y fines, sin discriminación alguna, y asegurándose el debido proceso, y dentro de él, el derecho a la defensa»⁽⁶⁸⁾.

Ahora bien, lo desarrollado por la doctrina pareciera deberse a la reafirmación, por un lado, de un viejo aunque importante atributo de los actos administrativos: su ejecutividad; y por el otro, a la evolución, adopción y respeto de los derechos fundamentales, posturas que, cuando revisadas de manera conjunta, pudieran arrojar resultados –hasta cierto punto– algo paradójicos, si no son ponderadas en su justo valor.

postulan obligaciones para la actuación o no del ciudadano». Y más adelante concluye que: «**Después de la inimpugnabilidad de la resolución** sobre el recurso de alzada (equivalente al recurso jerárquico de la legislación venezolana) o la acción de anulación (equivalente al recurso judicial venezolano), **el acto administrativo en principio ya no puede –salvo en los casos de su nulidad– ser acometido. Entonces está también justificado el ejecutarlo**». (Interpolado, resaltado y subrayado nuestros). PIELOW, Johann-Christian, «Suspensión de los efectos de los actos administrativos en vía administrativa y en la vía contencioso-administrativa», *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo*, Allan Randolph Brewer-Carías, Ediciones Funeda, Caracas, 1997, pp. 203 y 216, respectivamente.

- (68) BREWER-CARÍAS, Allan R., «Sobre la importancia para el Derecho administrativo... *cit.*», p. 42. En igual sentido, uno de los más prolíficos y agudos exponentes de la doctrina española, el catedrático Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, quien también sigue (como la mayoría) la teoría de la *eficacia inmediata* de los actos administrativos [García de Enterría, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho administrativo*, tomo I, Editorial Civitas, séptima edición, Madrid, 1995, pp. 491 y ss., y pp. 555 y ss.], ha paralelamente resaltado la «preeminencia» de los *derechos fundamentales* sobre la *exigibilidad* de la voluntad administrativa, en los términos siguientes: «Siempre que se invoquen, con alguna seriedad, derechos fundamentales, **la regla es precisamente el carácter suspensivo del recurso** y esto tampoco por una razón puramente mecánica, sino porque **los derechos fundamentales son el fundamento del orden jurídico, en tanto que la ejecutoriedad de la acción administrativa es un instrumento ordinario, sumamente respetable, de gestión administrativa, pero no es en sí mismo un fundamento del orden**». (Resaltado y subrayado nuestros). GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Hacia una nueva justicia administrativa*, Editorial Civitas, segunda edición ampliada, Madrid, 1992, pp. 55 y 56.

Es por lo anterior que nos surge el siguiente interrogante: ¿resultaría sustentable sostener de manera coetánea, que la ejecución de los actos tributarios encuentra su límite en los derechos fundamentales del contribuyente, y que dichos actos son, una vez dictados, *inmediatamente* ejecutables, si tomamos en cuenta que una vez notificados el «lapso de impugnación» que posee el particular para contradecir la voluntad fiscal, es una notable y directa manifestación del derecho a la defensa?

En efecto, si como lo asevera la dogmática y creemos nosotros, los derechos fundamentales del contribuyente constituyen un *límite intraspasable de la actividad administrativa y de la ejecución de su voluntad*, entonces, vale igualmente preguntarse en este estado de la evolución del pensamiento jurídico y preeminencia (aplicación *prima facie*) de los derechos fundamentales, ¿si tiene cabida en toda su extensión o, por lo menos, con la misma fuerza que en algún momento tuvo, la teoría de la ejecución *inmediata* de los actos tributarios cuya legalidad se desconoce⁽⁶⁹⁾ y que afectan de manera negativa, personal y/o patrimonialmente, la esfera subjetiva de los contribuyentes?

La respuesta a ese interrogante, la encontramos en las sabias palabras del maestro Ramón VALDÉS COSTA⁽⁷⁰⁾, quien sostuvo que el acto administrativo tributario definitivo no es inmediatamente eficaz, a otro decir, *no es ejecutivo*, por cuanto simplemente constituye la *posición* de la Administración y, siendo así, el mismo se entenderá exigible en el supuesto de que el contribuyente *accepte* su contenido, o que en caso de haberlo recurrido, haya recaído decisión sobre el asunto. Al respecto, textualmente explica que: «la decisión administrativa definitiva carece por sí misma de eficacia; es sólo la fijación de la posición de la administración acreedora del tributo frente al contribuyente deudor; adquirirá eficacia y podrá ser ejecutada, cuando el contribuyente la acepte, expresa o tácitamente, o hayan sido decididos los juicios de legalidad planteados por el contribuyente»⁽⁷¹⁾.

Abonando a lo anterior, VALDÉS COSTA también consideró que el proceso de ejecución de la voluntad administrativa, debe en todo caso realizarse *con posterioridad* a que haya sido dictada la decisión judicial del control de legalidad del acto, expresando al respecto que «el proceso de ejecución, que al menos en nuestro derecho se realiza siempre en la vía judicial, debe, a nuestro juicio, ser siempre posterior a la decisión de controversia sobre la legalidad del acto. No hay ninguna razón para reconocer a la administración el derecho de ejecutar un crédito cuya validez está precisamente en discusión ante los órganos jurisdiccionales del Estado»⁽⁷²⁾. A lo anterior agregó, además, que la ejecutoriedad de los actos administrativos

(69) Así también lo ha entendido el citado profesor Johann-Christian Pielow, quien, explicando la *libertad de actuación* del particular, ha planteado lo siguiente: «Ahora bien, si hubiera dudas en la legalidad de una medida del poder público, que limita esa libertad, también debe valer en el derecho procesal, que la decisión no puede ser ejecutada, hasta que la pregunta de la justificación de la medida esté solucionada». PIELOW, Johann-Christian, *op. cit.*, p. 210.

(70) Cf. VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996.

(71) *Ibid.*, p. 16.

(72) *Ibid.*, p. 19.

«indudablemente no tiene justificativo en las relaciones meramente pecuniarias en las cuales no están comprometidos cuestiones de orden público o de soberanía estatal»⁽⁷³⁾.

En virtud de lo anterior, y en nuestra opinión, aparte de resultar difícil encontrar sustento simultáneo a los temas apuntados (ejecutividad de los actos tributarios y derechos fundamentales del contribuyente), este tipo de acto de la Administración no puede, en armonía con la preeminencia de los derechos fundamentales del individuo frente a los bienes colectivos y facultades administrativas, entenderse ejecutable una vez dictado, así como tampoco luego de ser notificado, sino que más bien, el inicio y desarrollo *pleno* de su eficacia en el tiempo están forzosamente sometidos a una condición suspensiva «sustancial» e «inherente» al acto mismo: *la firmeza de la voluntad administrativa*; bien sea por medio del transcurso íntegro e inalterado del lapso legal de impugnación del contribuyente, como manifestación directa e inmediata del derecho a la defensa, o por haber sido sometida a un proceso de cognición y control judicial y, eventualmente, *confirmada* formalmente su apego a Derecho; ambas posibles vertientes enmarcadas en el respeto y garantía de los derechos fundamentales al debido proceso y a la tutela judicial efectiva.

Así las cosas, un acto tributario ejecutado *antes* del transcurso íntegro del señalado lapso, que representa la posibilidad de ejercer las defensas de ley y cuestionar la voluntad de la Administración Tributaria, se colocará por encima de la propia *esencia* del ordenamiento jurídico y, con ello, ineludiblemente se sustraerá de él. La inexigibilidad del acto como consecuencia del no transcurso del lapso de impugnación, constituye uno de los límites *formales e infranqueables* de mayor importancia que representa el *derecho fundamental a la defensa* para la actuación administrativa.

Por su parte, la exigibilidad de un acto tributario que haya sido impugnado ante los tribunales, mientras no haya recaído sentencia definitivamente firme en la causa –algo que nos recuerda, en cierta medida, la criticable y peligrosa doctrina de la «deferencia judicial hacia el ejecutivo»⁽⁷⁴⁾– marginaría a todas luces la *función judicial*, al extremo de que, en caso de ser encontrado y declarado absolutamente nulo el acto *después* de haber sido cumplido, tal fallo no podrá impedir la consumación de lo *ya ejecutado*, indistintamente de los «teóricos» efectos *ex tunc* de su anulación y de la procedente «reparación» de la situación jurídica infringida, que, como es sabido, en todo caso llegará demasiado tarde, pudiendo, inclusive,

(73) *Ídem*. Al respecto, José Juan FERREIRO LAPATZA, de manera enfática, comenta y suscribe lo expuesto por VALDÉS COSTA, en los términos siguientes: «¡Cuántas horas perdidas se ganarían! ¡Cuánto trabajo de funcionarios, jueces, contribuyentes y asesores se evitaría sólo con que nuestro legislador y nuestra Administración tributaria se aprendiesen de memoria esta página y la aplicasen a nuestro ordenamiento tributario, solucionando con ello muchos de los numerosísimos problemas que hoy presenta en nuestro sistema la regulación del período de apremio, del procedimiento de apremio y de la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo en caso de controversia!». FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 137.

(74) Sobre esa doctrina, véase: ORTIZ-ÁLVAREZ, Luis, *op. cit.*, pp. 84 y ss.

haberle costado la existencia *jurídica* al contribuyente, cuando no la *fáctica*; sin duda, un perjuicio irreparable⁽⁷⁵⁾.

De lo expuesto podríamos entonces concluir, que instituciones como la ejecutividad de los actos tributarios, si bien resultan de clara importancia, en este caso, como carácter y mecanismo para hacer valer la voluntad administrativa, no es menos cierto que su falta de evolución y acoplamiento exegético, ha significado –paralelamente– su peligrosa continuidad de forma inalterada, perpetuándola, más allá del pensamiento y discurso doctrinario, en la propia jurisprudencia, aun cuando resulten sustentables las incongruencias e inconstitucionalidad que embargan –en la actualidad– a su primigenia concepción⁽⁷⁶⁾.

3.9. La presunción de legitimidad no trasciende a la esfera procesal y, en consecuencia, no incide en la carga probatoria, sólo en la carga de accionar la vía recursiva

Las apreciaciones que hemos efectuado hasta este punto, especialmente lo expuesto sobre la *estructura y elementos, justificación y carácter* de la presunción de legitimidad, dejan ver nuestra opinión sobre la *inadmisibilidad procesal* de esta atípica categoría presuntiva, diametralmente opuesta a la dogmática y tendencias jurisprudenciales mayoritarias, en virtud de que no compartimos la postura tradicional que otorga efectos procesales a esta «presunción». En efecto, *consideramos que la misma no trasciende en lo absoluto al proceso*, ya que, como lo hemos desarrollado, nace y surte efectos en el momento en que caduca el lapso impugnatorio para ejercer los recursos ordinarios de ley, esto es, pertenece al ámbito del Derecho sustantivo. En este sentido, no consideramos que la presunción de legitimidad sea procesalmente admisible, con los efectos que le han otorgado la dogmática y jurisprudencia patria de lo contencioso administrativo y tributario, dirigidos a eximir, como

(75) Esto se visualiza claramente, con el comentario que hiciera HAURIUO en relación a un caso sobre la Torre de Saint-Paterne en Orléans: «todas las indemnizaciones del mundo no podrían reparar la destrucción de un monumento histórico, porque no es posible rehacer un monumento histórico». Cf., la postura de HAURIUO citada en *ib/d.*, p. 77.

(76) La repetición de viejas posturas y teorías por parte de la doctrina y jurisprudencia, que en ocasiones también encuentran arraigo en la norma positiva, ha sido agudamente comentada por el catedrático español Alejandro NIETO, cuya opinión suscribimos plenamente, en los términos siguientes: «Esta sintonía casi perfecta entre los distintos pilares de la Ciencia del Derecho –la doctrina, la jurisprudencia y la legislación– ha terminado produciendo, sin embargo, un conformismo circular autocomplaciente y perverso la doctrina (sic) no siente necesidad alguna de revisar sus posiciones ya que las considera avaladas por la ley y por la jurisprudencia-, (sic) ésta, por su parte, se encuentra cómoda en un sistema que la ley ha cerrado y que la doctrina aplaude; mientras que, en fin, la ley tiene buena conciencia desde el momento en que no teme las críticas ni de la doctrina ni de la jurisprudencia. Así las cosas, en un ambiente de concordia en verdad anómalo en los campos jurídicos, la doctrina gira incesantemente sobre sí misma, ahondando un surco rutinario del que parece muy difícil salir. El sentido crítico –que es nota irrenunciable del buen jurista– late aquí mortecino y nuestros mejores autores se limitan a perfilar detalles de un sistema que aceptan en bloque. Las voces discordantes –algunas por cierto muy agudas y otras enormemente ambiciosas como es el caso del argentino Gordillo– son escasas y casi nadie se atreve a llevar a sus últimas consecuencias las objeciones parciales que formulan». NIETO, Alejandro, «Contra las teorías al uso: una propuesta de renovación», *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo, Allan Randolph Brewer-Carías*, Ediciones Funeda, Caracas, 1997, p. 49.

regla, a la Administración de realizar actividad probatoria alguna, ubicando sobre el contribuyente toda la carga y actividad probatoria pertinente, tanto en lo referido a la demostración de sus afirmaciones sobre los hechos controvertidos, cuanto en lo tocante a la argumentación demostrativa de la ilegitimidad del acto impugnado, esto es, indebidamente afectando y alterando las reglas procesales sobre la distribución de la carga de la prueba, las cuales regirán en toda su extensión la labor probatoria que al efecto realicen las partes del proceso.

Las explicaciones precedentes nos han dirigido a concluir que la presunción de legitimidad del acto *no trasciende al proceso tributario* y, en tal sentido, no afecta la actividad probatoria de las partes. La razón ha sido expuesta: el criterio jurisprudencial que sostiene tal posición es irracional e inconstitucional, a lo que se suma que la materia adjetiva y, dentro de ella, la carga probatoria, se rigen por los *principios generales* del Derecho procesal.

En nuestra opinión, la presunción de legitimidad del acto tributario sólo está vinculada con la carga de *accionar* las vías recursivas (administrativa o jurisdiccional) por parte del contribuyente. Veamos.

En efecto, la carga que se traslada y pasa a descansar en cabeza del contribuyente es la de *accionar* la vía administrativa o judicial de impugnación, para denunciar la invalidez del acto tributario en cuestión, lo cual no implica el traslado *paralelo* de la carga de la prueba, que recae, en principio, sobre la Administración Tributaria, por sus *afirmaciones* sobre los hechos plasmados en el acto tributario y por ser ésta la que posee los instrumentos y recursos óptimos para demostrar la legalidad y constitucionalidad de su actuación, *verbi gratia*, el expediente administrativo, razón por la cual, *no tiene lugar inversión alguna de la carga probatoria según lo ha equívocamente entendido la jurisprudencia y parte de la doctrina*, que en todo caso implicaría una manifiesta violación de los derechos al debido proceso y a la tutela judicial efectiva.

Importante precisión hace RUAN SANTOS en este sentido, cuando sostiene que la presunción de legitimidad le impone al contribuyente la carga de accionar, la carga de *actuar* encaminada a obtener la declaratoria de ilegalidad del acto tributario impugnado, pero ello no implica la liberación de la Administración sobre su carga probatoria en relación a los fundamentos de su actuación⁽⁷⁷⁾.

Lo anterior se refuerza y hace aún más evidente, cuando analizamos el tema con base en nuestra propuesta sobre la conceptualización, naturaleza, estructura y elementos fundacionales de la presunción de legitimidad del acto tributario. Recordando lo expuesto, la presunción de legitimidad nace cuando concurren los cuatro hechos base apuntados: *indicios propio o endógeno material de validez, preexistente o anterior de validez, posterior o formal de eficacia condicionada, e impropio o exógeno de eficacia inmediata* del acto tributario; refiriéndose el último de los nombrados al transcurso inalterado del lapso legal de impugnación que dispo-

(77) Cf. RUAN SANTOS, Gabriel, *op. cit.*, p. 1746. Así también lo ha entendido, entre otros, el profesor español Raúl BOCANEGRA SIERRA, para quien la presunción de legitimidad del acto administrativo: «implica, simplemente, trasladar la carga de la impugnación al particular». BOCANEGRA SIERRA, Raúl, *op. cit.*, p. 122.

ne el contribuyente, esto es, se constituye en la conjetura de que la *falta de accionar* la vía recursiva de segundo grado (sede administrativa) o la judicial directamente en que incurre el contribuyente, se debe a que el acto tributario debe haber sido dictado conforme a la ley, siendo que la ocurrencia de este último hecho base da lugar, en definitiva, al *nacimiento* de la atípica presunción en cuestión.

Resulta entonces, como ha sido suficientemente expuesto, que después de haber sido emitido el acto en aparente apego a Derecho, respaldado por el expediente administrativo que recoja íntegramente la actuación administrativa desarrollada, notificado de acuerdo a la ley y transcurrido en su totalidad el lapso para recurrirlo sin actividad alguna, tanto porque la Administración no pretendió ni procedió a su (indebida) ejecución, cuanto porque el contribuyente no activó las vías recursivas de acuerdo con la *carga de accionar* que pesa sobre él, nacerá entonces —y sólo entonces— la presunción de legitimidad en beneficio del acto de la Administración Tributaria, siendo el mismo a partir de *ese* momento ejecutable.

Así las cosas, la carga de accionar el contencioso (proceso judicial) por parte del contribuyente, aparte de estar dirigida a lograr el pronunciamiento judicial sobre la invalidez y la falta de veracidad del acto tributario, esto es, su nulidad, *está encaminada a evitar el nacimiento de la presunción de legitimidad y no a desvirtuar sus designios*, puesto que, como ha quedado evidenciado, una vez impugnado el acto tal presunción no nacerá, no tendrá lugar y, así, no trascenderá a la instancia judicial, ni podrá lógicamente ser desvirtuada durante el proceso por *inexistente*.

Lo anterior, aunado a la necesaria aplicación *preferente* de los principios generales del Derecho procesal, dejan ver cómo esta categoría *no* trasciende a la esfera judicial ni afecta las reglas del *onus probandi* y, forzosamente, *se limita* a trasladar la carga de accionar los medios impugnatorios ordinarios sobre el contribuyente, precisamente para *impedir* la presencia concurrente de los cuatro hechos base que dan lugar al nacimiento de esta atípica categoría presuntiva, evitando, con ello, la figura del *acto consentido* por inactividad del contribuyente, esto es, que el acto de la Administración Tributaria alcance firmeza y exigibilidad.

4. Recapitulando: nuestra definición de la presunción de legitimidad del acto tributario

Expuesto lo anterior, consideramos que la presunción de legitimidad del acto tributario es una *atípica categoría presuntiva* que, derivada del principio de legalidad y perteneciente al Derecho material, ampara *polibásicamente* a los actos de la Administración Tributaria dictados en supuesto apego a Derecho, respaldados por el expediente administrativo, legalmente notificados y que una vez transcurrido íntegramente el lapso de impugnación legal, en garantía de la situación jurídica-subjetiva de los contribuyentes y del goce pleno, efectivo y preeminente de sus *derechos fundamentales*, comprende la conformación jurídica formal y sustancial, así como la veracidad de las circunstancias de hecho que constituyen la causa de la voluntad fiscal, con el objeto de fundamentar *teleológicamente* la exigibilidad de los actos tributarios definitivamente firmes.

5. Conclusiones

Conforme a lo expuesto, podemos concluir, entonces, que la presunción de legitimidad del acto administrativo tributario: (i) no es una presunción en sentido técnico jurídico; (ii) carece de fundamento legal en el ordenamiento jurídico venezolano; (iii) no puede ser *iuris tantum* o *iuris et de iure*, porque no es una presunción jurídica; (iv) tiene como fundamento el principio de legalidad administrativa; (v) es una consecuencia de la textura abierta del Derecho; (vi) tiene su propia estructura y elementos, y es una categoría presuntiva de Derecho sustantivo; (vii) sólo da fundamento teleológico a la exigibilidad (ejecutividad y ejecutoriedad) del acto administrativo tributario; y, finalmente (viii) no trasciende a la esfera procesal y, en consecuencia, no incide en la carga probatoria, sólo en la carga de accionar la vía recursiva por parte del contribuyente.

Caracas, marzo 2016.

AVDT
Asociación Venezolana
de Derecho Tributario

Bibliografía

- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «¿Hacia el reinado de la autotutela administrativa? Análisis crítico del “cobro ejecutivo” del Código Orgánico Tributario de 2014», *Libro homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el centenario de su fundación, 1915-2015*, tomo III, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Colección Centenario, Caracas, 2015.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *La atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana-Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Colección Estudios Jurídicos, N° 93, Caracas, 2012.
- ACERO, Juan *et al*, *Introducción a la filosofía del lenguaje*, Ediciones Cátedra, Madrid, 1982.
- ALEXY, Robert, *El concepto y la validez del Derecho*, Editorial Gedisa, S. A., segunda edición, Barcelona, 2004.
- ARAUJO CAMACHO, Jaime, «Alcance de los intereses moratorios. Especial referencia a su inaplicabilidad sobre las sanciones tributarias», en SALCEDO YOUNES, Ruth Y., (Coordinadora Académica), *Modelo de Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales de tributación*, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010.
- ARAUJO-JUÁREZ, José, *Derecho administrativo*, Ediciones Paredes, Caracas, 2013.
- ARAUJO-JUÁREZ, José, *Derecho administrativo general. Acto y contrato administrativo*, Ediciones Paredes, Caracas, 2011.
- ARAUJO-JUÁREZ, José, *Derecho administrativo general*, Ediciones Paredes, Caracas, 2007.
- ARIAS CASTILLO, Tomás Aníbal, «Breves reflexiones sobre la llamada “presunción de legitimidad de los actos administrativos”», inédito.
- ARROYO, Eduardo, «La determinación de oficio», en ALTAMIRANO, Alejandro (Coord.), *El procedimiento tributario*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003.
- ARVELO VILLAMIZAR, Roquefélix, *Las presunciones y su prueba en el contencioso-administrativo*, Editorial Sentido, Caracas, 1999.
- ATIENZA, Manuel y RUIZ MANERO, Juan, *Las piezas del Derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*, Editorial Ariel, Barcelona, 1996.
- BARRACA MAIRAL, Javier, *Pensar el Derecho. Curso de filosofía jurídica*, Ediciones Palabra, Madrid, 2005.
- BLANCO-URIBE, Alberto, «La ejecutoriedad de los actos administrativos», *Revista de Derecho Público*, N° 27, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1986.
- BOCANEGRA SIERRA, Raúl, *Lecciones sobre el acto administrativo*, Editorial Civitas, tercera edición, Madrid, 2006.

-
- BREWER-CARÍAS, Allan R., *El Derecho administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Principios del procedimiento administrativo*, Colección Estudios Jurídicos, Nº 16, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2002.
- BREWER-CARÍAS, Allan R., «Sobre la importancia para el Derecho administrativo, de la noción de acto administrativo y de sus efectos», *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer-Carías*, Ediciones Funeda, Caracas, 1997.
- CABALLERO ORTIZ, Jesús, «La eficacia de los actos administrativos», *Revista de Derecho*, Nº 2, Ediciones Tribunal Supremo de Justicia, Caracas, 2000.
- CANASI, José, *Derecho administrativo*, volumen II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984.
- CARRIÓ, Genaro, *Notas sobre Derecho y lenguaje*, Abeledo-Perrot, 5ª edición, Buenos Aires, 2006.
- DROMI, Roberto, *El acto administrativo*, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2000.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, *Presunciones legales y Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- FIORINI, Bartolomé A., *Derecho administrativo*, tomo I, Abeledo-Perrot, segunda edición actualizada, Buenos Aires, 1995.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Hacia una nueva justicia administrativa*, Editorial Civitas, segunda edición ampliada, Madrid, 1992.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho administrativo*, tomo I, Editorial Civitas, séptima edición, Madrid, 1995.
- GARCÍA NOVOA, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- GARRIDO FALLA, Fernando, *Tratado de Derecho administrativo*, volumen I, Instituto de Estudios Políticos, sexta edición, Madrid, 1973.
- HART, Herbert L. A., *The Concept of Law*, Oxford University Press-Clarendon Law Series, 2ª edición, Oxford, 1994.
- HERRERA ORELLANA, Luis Alfonso, *La potestad de autotutela administrativa. Ejecutividad y ejecutoriedad de los actos y de los contratos administrativos*, Ediciones Paredes, Caracas, 2008.
- LARES MARTÍNEZ, Eloy, *Manual de Derecho administrativo*, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, onceava edición, Caracas, 1998.

-
- LEAL WILHELM, Salvador, «El recurso contra la abstención del inspector del trabajo», *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, N° 127, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 2007.
- LINARES BENZO, Gustavo, «Notas sobre los actos administrativos», en PÉREZ OLIVARES, Enrique y HERNÁNDEZ, José Ignacio (Coords.), *El Derecho administrativo venezolano en los umbrales del siglo XXI. Libro homenaje al manual de Derecho administrativo de Eloy Lares Martínez*, Editorial Jurídica Venezolana-Universidad Monteávila, Caracas, 2006.
- MARIENHOFF, Miguel S., *Tratado de Derecho administrativo*, tomo II, Abeledo-Perrot, tercera edición actualizada, Buenos Aires, 1988.
- MICHELI, Gian Antonio, *Curso de Derecho procesal civil*, volumen II, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1970.
- MUÑOZ SABATÉ, Luis, *Técnica probatoria. Estudios sobre las dificultades de prueba en el proceso*, Editorial Praxis, Barcelona, 1967.
- NIETO, Alejandro, «Contra las teorías al uso: una propuesta de renovación», *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer-Carías*, Ediciones Funeda, Caracas, 1997.
- ORTIZ-ÁLVAREZ, Luis, «El privilegio de autotutela y el principio del efecto no suspensivo de los recursos (Reflexiones históricas y de tutela judicial efectiva)», *Revista de Derecho Administrativo*, N° 1, Editorial Sherwood, Caracas, 1997.
- PARADA VÁSQUEZ, José Ramón, «La ejecutoriedad de los actos administrativos», *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer-Carías*, Ediciones Funeda, Caracas, 1997.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Las ficciones en el Derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970.
- PÉREZ LUCIANI, Gonzalo, «La llamada presunción de legitimidad de los actos administrativos», *Revista de Derecho*, N° 1, Ediciones Tribunal Supremo de Justicia, Caracas, 2000.
- PIELOW, Johann-Christian, «Suspensión de los efectos de los actos administrativos en vía administrativa y en la vía contencioso-administrativa», *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer-Carías*, Ediciones Funeda, Caracas, 1997.
- REVIDATTI, Gustavo Adolfo, *Derecho administrativo*, tomo II, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 1985.
- RODRÍGUEZ, María José, *El acto administrativo tributario. Con aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004.

-
- ROMERO-MUCI, Humberto, *La racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005.
- ROZAS VALDÉS, José Andrés, *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*, Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales de Madrid, Madrid, 1993.
- RUAN SANTOS, Gabriel, «La presunción de legitimidad de los actos administrativos», *La justicia constitucional y la justicia administrativa como garantes de los derechos humanos. Homenaje a Gonzalo Pérez Luciani y en el marco del vigésimo aniversario de Funeda*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2013.
- RUAN SANTOS, Gabriel, «El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo: límites de su alcance. Especial referencia a los actos de determinación tributaria y a las actas fiscales», *Anais Das XX Jornadas Do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-ILADT-Ano 2000-Salvador-Bahia. Tema II: A Codificação do Direito Tributário Latino-Americano*, Associação Brasileira de Direito Financeiro ABDF, Salvador-Bahia, 2000.
- SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso, *Principios de Derecho administrativo*, volumen II, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, segunda edición, Madrid, 2000.
- SARRÍA, Consuelo, «Materialización del acto administrativo, documento administrativo y documento público», *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer-Carías*, Ediciones Funeda, Caracas, 1997.
- VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996.
- VIDAL PERDOMO, Jaime, «La ejecutividad de los actos administrativos: su presunción de legalidad y legitimidad», *Terceras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer Carías*, Ediciones Funeda, Caracas, 1997.
- WEFFE H., Carlos E., *Garantismo y Derecho penal tributario en Venezuela*, Editorial Globe, C. A., Madrid, 2010.
- ZICCARDI, Horacio, «Derecho tributario administrativo o formal», en GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Dir.), *Tratado de tributación*, tomo I-Derecho tributario, Vol. 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.