

El cambio del ejercicio económico de la sociedad mercantil y su tratamiento fiscal*

Serviliano Abache Carvajal**

Sumario

1. Introducción. 2. El derecho de la sociedad mercantil de cambiar su ejercicio económico: una concreción de los valores superiores del ordenamiento jurídico que representan la libertad de acción y la autonomía de la voluntad. 3. El principio de reserva legal y la garantía que constituye en la limitación o restricción de los derechos constitucionales: especial referencia al derecho a la libertad de acción. 4. El principio de legalidad administrativa y las potestades administrativas. La incompetencia de la Administración Tributaria, para aprobar o improbar el cambio del ejercicio económico de la sociedad mercantil-contribuyente. 5. El principio *nullum crimen, nulla poena sine praevia y stricta lege* y la inexistencia de normas legales que establezcan el deber formal de la sociedad mercantil-contribuyente de solicitar a la Administración Tributaria la autorización para cambiar su ejercicio económico, y que sancionen (tipo penal cierto) la falta de dicha solicitud. 6. Consecuencias prácticas de solicitar y de no solicitar a la Administración Tributaria el cambio del ejercicio económico. 7. Conclusión.

* Ésta es una versión enfocada desde la óptica del Derecho mercantil —así como ampliada y actualizada— de nuestro trabajo: «La relación triádica liberal del cambio de ejercicio fiscal del contribuyente, según el artículo 148 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta: un asunto de hermenéutica jurídica», *Revista de Derecho Tributario*, N° 128, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2010.

** Abogado mención *Magna Cum Laude*, Universidad Central de Venezuela. Especialista en Derecho Tributario mención *Honorífica*, Universidad Central de Venezuela. Máster en Argumentación Jurídica mención *Sobresaliente*, Universidad de Alicante, España. Experto en Fiscalidad Internacional, Universidad de Santiago de Compostela, España. Doctorando en Derecho, Universidad de Santiago de Compostela, España. Profesor, Universidad Central de Venezuela y Universidad Católica Andrés Bello. Miembro de Número, Consejo Directivo y Coordinador del Comité Editorial de la Revista de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Representante Titular por Venezuela al Directorio, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Miembro Encargado de la Sección Venezolana de la «Reseña de Fiscalidad Sudamericana» de la Revista *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*. Coordinador de la Sección Venezolana del Observatorio *Doxa* de Argumentación Jurídica de la Universidad de Alicante, España.

1. Introducción

El artículo 148 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta¹ establece lo siguiente:

*«El ejercicio anual gravable es el período de doce (12) meses que corresponde al contribuyente.// Quienes se dediquen a realizar actividades comerciales, industriales o de servicios podrá optar entre el año civil u otro período de doce (12) meses elegido como ejercicio gravable. **El ejercicio de tales contribuyentes puede empezar en cualquier día del año, pero una vez fijado no podrá variarse sin previa autorización del funcionario competente de la Administración Tributaria del domicilio del contribuyente.** El primer y último ejercicio podrá ser menor de un año.// En todos los demás casos, los obligados a presentar declaración tendrán por ejercicio gravable el año civil» (resaltado agregado).*

Esta norma —al igual que su antecesora en términos casi idénticos²—, en nuestra opinión presenta una serie de inconvenientes de no poca importancia, razón por la cual decidimos abocarnos a su estudio. La misma positiviza vía *reglamentaria*, una «autorización explícita» (o *permiso expreso* o en sentido fuerte³) que debe otorgar la Administración Tributaria a las sociedades mercantiles-contribuyentes para que puedan cambiar su ejercicio económico, que implícitamente comprendería —a su vez— una «solicitud» para que aquélla se enterará de —y pronunciara sobre— *su voluntad* de

¹ Publicado en Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario, 24 de noviembre de 2003.

² Artículo 13 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial N° 35.217, 24 de mayo de 1993: «El ejercicio anual gravable es el período de doce meses que corresponde al contribuyente. Quienes se dediquen a realizar actividades comerciales, industriales o de servicios podrán optar entre el año civil u otro período de doce meses elegido como ejercicio gravable. **El ejercicio de tales contribuyentes puede empezar en cualquier día del año, pero una vez fijado no podrá variarse sin previa autorización del funcionario competente de la Administración de Hacienda del domicilio del contribuyente.** El primer ejercicio podrá ser menor de un año.// En todos los demás casos, los obligados a presentar declaración tendrán por ejercicio gravable el año civil» (resaltado agregado).

³ Cf. BARBERIS, Mauro, *Ética para juristas*, Editorial Trotta, Madrid, 2008, p. 21.

aprobar o no dicha modificación, encuadrando esta situación en la *relación triádica* que supone la base del concepto de libertad⁴: (i) *titular* del derecho a la libertad de acción (sociedad mercantil-contribuyente), (ii) *impedimento* de la libertad de acción (artículo 148 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta), y (iii) *objeto* de la libertad de acción (modificación del ejercicio económico).

En tal sentido, presentamos cuatro razones o argumentos dirigidos a cuestionar, desde distintas ópticas, el apego a Derecho de la norma reglamentaria en cuestión, así como su aplicación por parte de la Administración Tributaria, a saber: (i) el derecho que tiene la sociedad mercantil de modificar su ejercicio económico, en tanto concreción de los valores superiores del ordenamiento jurídico que representan la libertad de acción y la autonomía de la voluntad; (ii) la caracterización de la reserva legal como garantía formal en la limitación o restricción de derechos constitucionales, de los cuales forma parte el derecho a la libertad de acción; (iii) la incompetencia que embarga a la Administración Tributaria de aprobar o improbar el cambio del ejercicio económico de una sociedad mercantil; y, finalmente (iv) la inexistencia de normas de rango legal que consagren el deber formal de las sociedades mercantiles-contribuyentes de efectuar la solicitud en cuestión, así como la falta de regulación de una sanción por su incumplimiento.

Luego exponemos —brevemente— algunas consecuencias prácticas de solicitar y de no solicitar la aprobación de la Administración Tributaria para el cambio del ejercicio económico, para cerrar el estudio con una reflexión final, en la que planteamos lo que ha podido ser la verdadera intención o razón de ser detrás de la norma reglamentaria, con miras a consagrar un pretendido *control fiscal* sobre los contribuyentes, obviando, a través de la fórmula empleada, los principales e infranqueables límites del ejercicio del poder público: el irrestricto respeto y garantía de los derechos constitucionales, así como de los valores superiores del ordenamiento jurídico venezolano.

⁴ Cf. ALEXY, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, p. 212 y s.

2. El derecho de la sociedad mercantil de cambiar su ejercicio económico: una concreción de los valores superiores del ordenamiento jurídico que representan la libertad de acción y la autonomía de la voluntad

El ejercicio anual gravable (o ejercicio fiscal) del contribuyente-persona jurídica, no es más que la asimilación o manifestación *tributaria* del ejercicio *económico* de las sociedades mercantiles. En tal sentido, dicho ejercicio económico —también denominado ejercicio *social*—, que tiene como objetivo mostrar la *situación patrimonial* de la sociedad en un momento determinado: al *cierre* del mismo⁵; y a fines tributarios, delimitar el *ámbito de incidencia temporal* (o *período de gravabilidad*) de las operaciones o resultados sujetos a imposición, para proceder dentro de ese lapso a la determinación de la obligación tributaria (en la medición de la real y efectiva capacidad contributiva) del sujeto pasivo; puede ser, como toda regulación integrante del acto constitutivo y régimen estatutario, *modificado* por el órgano supremo de la sociedad: la asamblea.

En efecto, la noción que habilita esta posibilidad, se remonta, como enseña MORLES⁶, a la tesis tradicional de acuerdo con la cual la asamblea es el órgano *soberano* de la sociedad —también referido por la doctrina como órgano *mayor* u órgano social *fundamental*—, proposición que encuentra su cimiento, en que la asamblea es soberana en el entendido de que los socios que la integran: (i) no derivan sus poderes de alguien, (ii) tampoco rinden cuentas ante nadie y, (iii) tienen la facultad de *modificar el ordenamiento social* a través del cambio del acto constitutivo. A este respecto, no puede pasarse por alto que la regla de la asamblea es la de constituir un órgano colegiado por excelencia, en el cual se forma —precisamente— la *voluntad social* por resultado de la fusión de las *voluntades individuales* de los socios y, excepcionalmente, por las decisiones que a bien tenga adoptar el socio único, según el caso.

⁵ Cf. MORLES HERNÁNDEZ, Alfredo, *Curso de Derecho mercantil*, tomo II, Universidad Católica Andrés Bello, 6ª edición, Caracas, 2002, p. 1376.

⁶ Cf. *Ibíd.*, p. 1234 y s.

Lo expuesto está enmarcado en el tradicional *sistema democrático* de la sociedad anónima, según el cual la asamblea es el órgano de mayores y más amplias competencias y poderes, lo que le permite, entre otras cosas, *modificar* los estatutos sociales⁷ —y así, el *ejercicio económico* de la sociedad—, como expresión de la *voluntad social*⁸ y en manifiesta articulación de la *obligatoriedad* de sus decisiones y del principio de la mayoría⁹, ex artículo 289 del Código de Comercio¹⁰, con la *única* limitación de que dichos cambios no surtirán efecto hasta tanto se *registren y publiquen*¹¹, de conformidad con lo establecido en los artículos 217 y 221 *eiusdem*:

Artículo 289 del Código de Comercio: «Las decisiones de la asamblea, dentro de los límites de sus facultades, según los estatutos sociales, son obligatorias para todos los accionistas, aun para los que no hayan concurrido a ella, salvo lo dispuesto en el artículo 282».

Artículo 217 del Código de Comercio: «Todos los convenios o resoluciones que tengan por objeto la continuación de la compañía después de expirado su término, la reforma del contrato en las cláusulas que deban registrarse y publicarse, que reduzcan o amplíen el término de su duración, que excluyan algunos de sus miembros, que admitan otros o cambien la razón social, la fusión de una compañía con otra, y la disolución de la compañía, aunque sea con arreglo al contrato, estarán sujetos al registro y publicación establecidos en los artículos precedentes».

⁷ Cf. *Ibíd.*, p. 1238-1239.

⁸ Cf. HUNG VAILLANT, Francisco, *Sociedades*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos N° 14, Caracas, 1981, p. 146-147.

⁹ Cf. MORLES HERNÁNDEZ, Alfredo, *op. cit.*, p. 1286.

¹⁰ Publicado en Gaceta Oficial N° 475 Extraordinario, 21 de diciembre de 1975.

¹¹ En este sentido, entre otros, *vid.*: GOLDSCHMIDT, Roberto, *Curso de Derecho mercantil*, Universidad Católica Andrés Bello-Fundación Roberto Goldschmidt, Caracas, 2003, p. 414; ACEDO MENDOZA, Manuel y ACEDO DE LEPERVANCHE, Luisa Teresa, *La sociedad anónima*, Ediciones Schnell, Caracas, 1985, p. 163 y s.; y HUNG VAILLANT, Francisco, *op. cit.*, p. 143 y s.

Artículo 221 del Código de Comercio: «Las modificaciones en la escritura constitutiva y en los estatutos de las compañías, cualquiera que sea su especie, no producirán efectos mientras no se hayan registrado y publicado, conforme a las disposiciones de la presente Sección».

Lo anterior, en virtud del orden jurídico-mercantil que, entre otras cosas, desarrolla la *libertad de la asamblea* para adoptar los cambios estatutarios de su sociedad, esto es, realizar esa *acción* por estar *jurídicamente permitida*¹² (o no realizarla¹³) y, con ello, constituye una articulación y manifestación concreta del *derecho fundamental a la libertad general*, cuya consagración como valor superior del ordenamiento jurídico venezolano y derecho subjetivo constitucional, viene dada en distintos dispositivos normativos *axiológicos* y *deontológicos* del texto de la Constitución venezolana¹⁴ (así como de su Preámbulo¹⁵), entre los cuales destacan los artículos 1¹⁶ y 2¹⁷ (como *valor*

¹² Sobre la noción de la «permisión jurídica» como basamento constitutivo del concepto de la *libertad jurídica*, vid. ALEXY, Robert, *op. cit.*, p. 211 y s.

¹³ «Una libertad jurídica consiste en el hecho de que está permitido tanto hacer como no hacer algo. Este es justamente el caso cuando algo no está ni ordenado ni prohibido». *Ibíd.*, p. 341.

¹⁴ Publicada inicialmente en Gaceta Oficial N° 36.860, 30 de diciembre de 1999 y reimpresa posteriormente con algunas «correcciones» en Gaceta Oficial 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 N° 5.908 Extraordinario, 19 de febrero de 2009.

¹⁵ Preámbulo de la Constitución: «El pueblo de Venezuela, en ejercicio de sus poderes creadores e invocando la protección de Dios, el ejemplo histórico de nuestro Libertador Simón Bolívar y el heroísmo y sacrificio de nuestros antepasados aborígenes y de los precursores y forjadores de una patria libre y soberana; // Con el fin supremo de refundar la República para establecer una sociedad democrática, participativa y protagónica, multiétnica y pluricultural en un Estado de justicia, federal y descentralizado, que consolide los valores de la libertad, la independencia, la paz, la solidaridad, el bien común, la integridad territorial, la convivencia y el imperio de la ley para esta y las futuras generaciones; asegure el derecho a la vida, al trabajo, a la cultura, a la educación, a la justicia social y a la igualdad sin discriminación ni subordinación alguna; promueva la cooperación pacífica entre las naciones e impulse y consolide la integración latinoamericana de acuerdo con el principio de no intervención y autodeterminación de los pueblos, la garantía universal e indivisible de los derechos humanos, la democratización de la sociedad internacional, el desarme nuclear, el equilibrio ecológico y los bienes jurídicos ambientales como patrimonio común e irrenunciable de la humanidad».

¹⁶ Artículo 1 de la Constitución: «La República Bolivariana de Venezuela es irrevocablemente libre e independiente y fundamenta su patrimonio moral y sus valores de libertad, igualdad, justicia y paz internacional, en la doctrina de Simón Bolívar, el Libertador. // Son derechos irrenunciables de la Nación la independencia, la libertad, la soberanía, la inmunidad, la integridad territorial y la autodeterminación nacional».

¹⁷ Artículo 2 de la Constitución: «Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la

superior), y 20¹⁸ (como *derecho subjetivo*¹⁹ y *cláusula general residual de libertad*²⁰), que junto a otras normas constitucionales²¹ conforman el llamado *ideario liberal*²², encontrando su materialización efectiva en el legítimo ejercicio —e imperativo *iusprivatista*— de la *autonomía de la voluntad* y de la *libertad jurídica de acción* de la asamblea, a otro decir, en la libre *toma y ejecución* de las decisiones que adopte en el seno societario, como órgano supremo de la *persona social*.

En efecto, es por virtud de esa autonomía privada (o *señorío de la voluntad*, como también se le decía²³), cuyo fundamento constitucional se encuentra en la apuntada

vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político».

¹⁸ Artículo 20 de la Constitución: «Toda persona tiene derecho al libre desenvolvimiento de su personalidad, sin más limitaciones que las que derivan del derecho de las demás y del orden público y social».

¹⁹ En efecto, el *derecho al libre desenvolvimiento de la personalidad* (establecido en el artículo 2 párrafo 1 de la Ley Fundamental de Alemania), ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional Federal alemán, desde sus primeras y más relevantes sentencias, según explica ALEXY, como un «derecho general a la libertad de acción» [ALEXY, Robert, *op. cit.*, p. 332], consistiendo el mismo en «la libertad de hacer y omitir lo que uno quiera. (...) Por una parte, a cada cual le está *permitido prima facie* —es decir, en caso de que no intervengan *restricciones*— hacer y omitir lo que quiera (norma permisiva). Por otra, cada cual tiene *prima facie*, es decir, en la medida que no intervengan *restricciones*, un derecho frente al Estado a que éste no impida sus acciones y omisiones, es decir, no intervenga en ellas (norma de derechos)». *Ibid.*, p. 333.

²⁰ Esta norma está planteada en términos muy similares al artículo 16 de la Constitución Política colombiana de 1991, sobre el cual ha explicado BERNAL PULIDO que el mismo se configura como una *cláusula general residual de libertad* —condición predicable de nuestra norma constitucional—, distinta a las libertades constitucionales específicas, abarcando de esta manera el *espectro de toda libertad negativa*, en la medida que «por efecto de esta cláusula, todo lo que no está prohibido por la Constitución o por las normas jurídicas de inferior jerarquía está permitido, o sea, representa una posición jurídica de libertad». BERNAL PULIDO, Carlos, *El Derecho de los derechos*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2005, p. 251.

²¹ Por ejemplo, los artículos constitucionales 27 (acción de amparo a la libertad), 44 (libertad personal), 50 (libertad de tránsito), 57 (libertad de expresión y opinión), 58 (libertad de comunicación), 59 (libertad de religión y culto), 61 (libertad de conciencia), 62 (libertad de participar en los asuntos públicos), 63 (libertad del sufragio), 76 (libertad de las parejas de decidir el número de hijos que deseen concebir), 98 (libertad de creación cultural) y 112 (libertad económica).

²² Sobre el *ideario liberal*, *vid.* HERRERA ORELLANA, Luis Alfonso, «Defensa de las bases liberales de la Constitución de 1999 ante su negación por la sentencia 1.049/2009 de la Sala Constitucional», en HERRERA ORELLANA, Luis Alfonso, ARIAS CASTILLO, Tomás Aníbal y RONDÓN GARCÍA, Andrea Isabel, *Del Estado Social de Derecho al Estado Total (Crítica filosófica-jurídica a la sentencia de la Sala Constitucional N° 1.049, de 23 de julio de 2009)*, Ediciones Funeda, Colección de Dictámenes y Alegatos Forenses, Caracas, 2010, p. 27-86.

²³ Cf. ZAGREBELSKY, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Editorial Trotta, Madrid, 2008, p. 28.

*libertad general*²⁴ de las personas, integrante de los *valores superiores del ordenamiento jurídico* (y de toda Constitución auténticamente liberal, así como de todo Estado *liberal* de Derecho, en los términos que enseña ZAGREBELSKY²⁵), que éstos pueden ejercer todos los atributos inmersos en la libertad y, así, materializar el *derecho de decidir y conducir* estrictamente conforme con sus intereses personales sus asuntos (*i.e.* disponer de sus vidas, acciones y propiedad), estando, de esta manera, frente a *personas autónomas que se determinan a sí mismas*²⁶. Teniendo en cuenta, entonces, que la autonomía de la voluntad —a la cual se opone la concepción del *perfeccionismo*, según explica NINO²⁷— halla su fundamento constitucional en la señalada *noción general de libertad* y, más ampliamente, en el apuntado *ideario liberal*, bajo la concepción que explica BARBERIS²⁸ del segundo significado que ha recibido históricamente dicha libertad (*freedom, liberté o Freiheit*), no cabe mayor discusión sobre que, como corolario de la misma, la autonomía privada es también uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, razón por la cual, el ordenamiento —en su conjunto— debe interpretarse conforme a dicha autonomía que habilita a los operadores jurídicos a ejecutar libremente sus actividades con arreglo a sus propias decisiones dentro del marco —y *permiso jurídico*— de la Ley.

²⁴ Que ha sido considerado uno de los derechos más antiguos y «se obtiene de un principio general, implícito en otras normas o explícito, por el que todo lo que no está prohibido está permitido». Cf. BARBERIS, Mauro, *op. cit.*, p. 21.

²⁵ «Estas afirmaciones no son más que un modo de expresar los principios fundamentales de toda Constitución auténticamente liberal, de todo Estado *liberal* de derecho: la libertad de los ciudadanos (en ausencia de leyes) como regla, la autoridad del Estado (en presencia de leyes) como excepción. Tales principios constituyen la inversión de los principios del “Estado de policía”, fundado no sobre la libertad, sino sobre el “paternalismo” del Estado, donde, en general, la acción de los particulares se admitía sólo mediante autorización de la Administración, previa valoración de su adecuación al interés público. **En el Estado de policía, una sociedad de menores; en el Estado liberal, una sociedad de adultos**» (cursivas del autor y resaltado agregado). ZAGREBELSKY, Gustavo, *op. cit.*, p. 28-29.

²⁶ Cf. ALEXY, Robert, *op. cit.*, p. 213-214, nota al pie N° 121.

²⁷ «Esta concepción sostiene que lo que es bueno para un individuo o lo que satisface sus intereses es independiente de sus propios deseos o de su elección de forma de vida y que el Estado puede, a través de distintos medios, dar preferencia a aquellos intereses y planes de vida que son objetivamente mejores», en tanto que «la idea central del liberalismo es que el valor objetivo de la autonomía hace que las preferencias subjetivas del individuo, que no contradigan ese valor, deben ser respetadas aun cuando sean incorrectas». NINO, Carlos Santiago, *Ética y derechos humanos. Un ensayo de fundamentación*, Editorial Astrea, 2ª edición, Buenos Aires, 2005, p. 205 y 217, respectivamente.

²⁸ Cf. BARBERIS, Mauro, *op. cit.*, p. 92-93.

Ahora bien, el ejercicio de la libertad general —y de la *libertad societaria de acción*, en los términos señalados— abarca, entre otras, la *libertad de contratos*, a la que subyace la indicada autonomía de la voluntad y que consiste, en los términos que enseña MÉLICH-ORSINI²⁹, en que las partes pueden determinar —en fondo y forma— libremente y sin intervención legal los contratos que celebran, con la eficacia que el mismo legislador compara al de la Ley, de lo que resulta evidente que la señalada libertad contractual, al comprender —naturalmente— al *contrato de sociedad*, recae con toda fuerza sobre su *normalización estatutaria*, en la medida que abarca tanto el tipo contractual genérico como su *contenido específico*. No debe olvidarse que, si bien los derechos orientados a la libertad encuentran ciertos límites *extrínsecos*, los mismos, para poder garantizar el apuntado señorío de la voluntad de los particulares, son *intrínsecamente ilimitados*³⁰, por lo que se ha considerado, como expone ALEXY³¹, que la ausencia de *impedimentos, limitaciones y resistencias* son el núcleo mismo del concepto de la libertad.

Lo anterior resulta claro: si la libertad contractual es comprensiva de la libertad societaria, y ambas son manifestaciones jurídicas *concretas* de la libertad general (y nuevamente, integrantes del *ideario liberal*), como *derecho subjetivo y valor superior del ordenamiento* en el que ubica su fundamento constitucional la autonomía de la voluntad, entonces en el ejercicio de tal *libertad de acción* la asamblea tiene el derecho de *decidir y modificar* (o no) autónomamente la *estructura estatutaria* de su sociedad (*i. e. libre autonomía social*), dentro de la cual se encuentra el régimen mercantil del *ejercicio económico* y su espejo tributario del *ejercicio fiscal*. Considerar lo contrario, equivaldría a admitir el patente cercenamiento del valor-derecho libertad del ordenamiento jurídico y del derecho de la asamblea de conducir su sociedad libremente como a bien decida hacerlo —dentro del marco de la Ley— en ejercicio de las jerárquicamente superiores *autonomía privada y libertad de acción*, de lo que se desprende que —como integrantes de una esfera de *derechos subjetivos constitucionales*— son oponibles frente al Estado, respondiendo de

²⁹ Cf. MÉLICH-ORSINI, José, *Doctrina general del contrato*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1997, p. 37.

³⁰ Cf. ZAGREBELSKY, Gustavo, *op. cit.*, p. 87.

³¹ Cf. ALEXY, Robert, *op. cit.*, p. 211-212.

esta manera al tercer significado asumido históricamente por libertad, en el sentido estrictamente *libera*³².

3. El principio de reserva legal y la garantía que constituye en la limitación o restricción de los derechos constitucionales: especial referencia al derecho a la libertad de acción

La reserva legal es una *norma sobre la normación y sobre la producción normativa*³³, cuya función principal, como es sabido, consiste en la atribución por disposición constitucional de la regulación de una determinada materia a la *ley forma*³⁴, sustrayendo, paralelamente, dicha materia de la disciplina de otras fuentes jurídicas subordinadas a la ley formal, como lo son la normativa reglamentaria y los proveimientos administrativos discrecionales del Poder Ejecutivo³⁵, de lo que se infiere su directa vinculación con las *fuentes del Derecho*³⁶. Dicho de otra manera, la reserva de ley se refiere a la *esfera normativa* del principio general de legalidad³⁷.

Este principio ya encontraba consagración expresa en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, como lo recuerda GARCÍA DE ENTERRÍA³⁸, cuyo artículo 4 establecía lo siguiente:

³² Cf. BARBERIS, Mauro, *op. cit.*, p. 93 y s.

³³ Cf. GIANNINI, Massimo Severo, «I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge», *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Giuffrè, Milano, 1957, p. 9, parafraseado en TORRUCO SALCEDO, Sitali, «El principio de reserva de ley tributaria en la jurisprudencia mexicana», en CRUZ DE QUIÑONES, Lucy (Directora Académica), *Lecciones de Derecho tributario inspiradas por un Maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo I, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010, p. 93.

³⁴ Cuya noción empezó a emerger, según lo recordara Antonio MOLES CAUBET, en el seno del Estado absoluto de los siglos XVI y XVII, como una garantía contra la arbitrariedad del soberano. Cf. MOLES CAUBET, Antonio, *El principio de legalidad y sus implicaciones*, Publicaciones del Instituto de Derecho Público, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1974, p. 14.

³⁵ Cf. PÉREZ LUCIANI, Gonzalo, *El principio de legalidad*, Serie Estudios N° 81, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2009, p. 121.

³⁶ Cf. TORRUCO SALCEDO, Sitali, *op. cit.*, p. 93.

³⁷ Cf. *Ídem*.

³⁸ *Vid.* GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*, Cuadernos Civitas, Thomson-Civitas, Madrid, 2006, p. 27.

«La libertad consiste en poder hacer todo lo que no perjudica a otro: así el ejercicio de los derechos naturales de cada hombre no tiene más límites que los que aseguran a los otros miembros de la sociedad el goce de esos mismos derechos. *Estos límites no pueden establecerse más que por la Ley*» (cursivas del autor).

Al respecto, explica BREWER-CARÍAS que la reserva legal —y con ella, los *límites de la potestad reglamentaria*— se ubica en tres típicas materias, a saber: (i) la regulación, limitación o restricción³⁹ de los derechos constitucionales; (ii) el régimen de sanciones, y (iii) el establecimiento de los tributos⁴⁰. En estas materias que la Constitución asigna *exclusivamente* al legislador, aun en ausencia de ejercicio del poder regulador del órgano legislativo, las mismas no pueden ser objeto de reglamentación vía administrativa⁴¹.

Específicamente abordando la reserva legal en materia de *derechos fundamentales*, la misma consiste, en palabras de ALEX^Y⁴², en una *norma de competencia* que fundamenta la *restringibilidad* de dichos derechos, debido a que no constituye una restricción en sí misma, sino la *posibilidad jurídica* de lograr la restricción. Al respecto, BREWER-CARÍAS enseña que la reserva legal es precisamente la *primera y más importante* de las *garantías constitucionales* de estos derechos, razón por la cual sólo el legislador a través de la *ley*

³⁹ Una diferencia entre los *límites* (o restricciones inmanentes, de la teoría interna) y las *restricciones* (de la teoría externa) de derechos fundamentales, puede consultarse en ALEX^Y, Robert, *op. cit.*, p. 267 y s.

⁴⁰ Cf. BREWER-CARÍAS, Allan R., *El Derecho administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Principios del procedimiento administrativo*, Colección Estudios Jurídicos N° 16, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2002, p. 454; y «Los principios de legalidad y eficacia en las leyes de procedimientos administrativos en América Latina», *IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo "Allan Randolph Brewer-Carías". La relación jurídico-administrativa y el procedimiento administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 1998, p. 38-39.

⁴¹ Cf. BREWER-CARÍAS, Allan R., *El Derecho administrativo... cit.*, p. 453.

⁴² Cf. ALEX^Y, Robert, *op. cit.*, p. 273.

formal⁴³ (como tipo normativo *genérico*⁴⁴), puede establecer limitaciones o restricciones a la regulación y ejercicio de dichos derechos, dentro del subsistema constitucional⁴⁵, frente a la tutela, claro está, de *otros derechos de igual rango o jerarquía*⁴⁶. Es por lo anterior —y esto resulta de meridiana importancia para nuestro estudio— que la Administración y, específicamente, el reglamento, no puede limitar de manera alguna los derechos y garantías constitucionales, incluso en aspectos que no hayan sido regulados expresamente por Ley⁴⁷. Violar la reserva legal a través de un acto sub-legal acarrea la nulidad absoluta del mismo, al tratarse de una transgresión de normas constitucionales⁴⁸. Así lo ha entendido la jurisprudencia:

«Es así como la garantía de la reserva legal, se concreta en la confianza que tiene todas las personas que el ejercicio de la potestad legislativa, es la única capaz de reglamentar los derechos y garantías constitucionales. Por ello, cualquier acto de rango sublegal que establezca limitaciones, restricciones, obligaciones o sanciones sobre

⁴³ Cuyo *tipo normativo* es el referido en el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, según ha sido expresamente declarado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos con ocasión a una consulta formulada por la República Oriental de Uruguay, en la cual señaló que la expresión «leyes» empleada en el indicado enunciado (referido a las restricciones permitidas en el marco de la protección de los *derechos humanos*, criterio aplicable, en esencia, a las limitaciones de los *derechos constitucionales*), debe entenderse en el sentido de «ley formal», esto es, una «norma jurídica adoptada por el órgano legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, según el procedimiento requerido por el derecho interno de cada Estado». Opinión Consultiva OC-6/86 de 09-05-1986, párrafo N° 27, Corte Interamericana de Derechos Humanos, consultada en TRAVIESO, Juan Antonio, *La Corte Interamericana de Derechos Humanos. Opiniones consultivas y fallos*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 179 y s. Una acotación sobre la citada Opinión Consultiva, puede verse en SABSAY, Daniel Alberto, «Comentario a la Opinión Consultiva 6», en BIDART CAMPOS, Germán y PIZZOLO (h), Calogero (Coords.), *Derechos humanos. Corte Interamericana*, tomo I, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, 2000, p. 421 y s.

⁴⁴ Vid. CHACÓN HANSON, Alma Adriana, «Las condiciones de validez de las limitaciones o restricciones legislativas y la racionalidad de la ley», en CASAL H., Jesús *et al* (Coords.), *Tendencias actuales del Derecho constitucional. Homenaje a Jesús María Casal Montbrun*, tomo II, Universidad Central de Venezuela-Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2007, p. 70.

⁴⁵ Así se pronuncia, entre otros, GARRIDO RAMOS: «En otras palabras, las limitaciones a los derechos constitucionales sólo pueden establecerse mediante ley, entendiendo como tal el acto emanado del órgano legislativo (Asamblea Nacional)». GARRIDO RAMOS, Víctor G., «Los derechos económicos, sociales y culturales (DESC) en la Constitución de 1999 y en el Derecho Internacional», en CARRILLO ARTILES, Carlos Luis (Coord.), *Libro homenaje al Profesor Alfredo Arismendi A.*, Ediciones Paredes-Instituto de Derecho Público de la Universidad Central de Venezuela, Caracas, 2008, p. 434.

⁴⁶ Cf. HERRERA ORELLANA, Luis Alfonso, *op. cit.*, p. 38.

⁴⁷ Cf. BREWER-CARIAS, Allan R., *El Derecho administrativo... cit.*, p. 453.

⁴⁸ Cf. *Ibíd.*, p. 454.

los derechos o las garantías constitucionales y más específicamente, cualquier acto de rango sublegal que establezca infracciones y sanciones o que las modifique, incurre en violación del principio de reserva legal»⁴⁹.

Al unísono con las doctrina y jurisprudencia, en el ordenamiento constitucional venezolano actual —al igual que ocurría bajo la vigencia de la Constitución de 1961⁵⁰, en su artículo 136, numeral 24⁵¹— se reserva a la legislación, la *delimitación* —así como su connatural *limitación*— de la *materia de los derechos y garantías fundamentales*, por mandato del artículo 156, numeral 32 de la Constitución, en los términos siguientes:

Artículo 156 de la Constitución: «Es de competencia del Poder Público Nacional: (...)// 32. La legislación en materia de derechos, deberes y garantías constitucionales (...)»⁵².

Ésta es precisamente la concepción o significación *negativa* de las reservas legales generales, debido a que implican, en materia de derechos constitucionales, la *prohibición* de que normas u otros actos del Poder Público diferentes a la ley formal, limiten o restrinjan el contenido del derecho en cuestión⁵³. Es por ello que, tales reservas de ley actúan como *cláusulas restrictivas* en la medida en que, sin necesariamente llegar a limitar por sí mismas el derecho de que se trate, habilitan al legislador a hacerlo⁵⁴, en

⁴⁹ Sentencia N° 1237, 30 de mayo de 2000, Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, caso *Banco Venezolano de Crédito*, consultada en *Revista de Derecho Público*, N° 82, abril-junio, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2000, p. 246.

⁵⁰ Publicada en Gaceta Oficial N° 3.251 Extraordinario, 12 de septiembre de 1983 (con las enmiendas N° 1 y 2).

⁵¹ Artículo 136 de la Constitución de 1961: «Es de la competencia del Poder Nacional: (...)// 24. La legislación reglamentaria de las garantías que otorga esta Constitución (...)».

⁵² En concordancia con el artículo 187, numeral 1 de la Constitución: «Corresponde a la Asamblea Nacional: 1. Legislar en las materias de competencia nacional y sobre el funcionamiento de las distintas ramas del Poder Público».

⁵³ Cf. CASAL H., Jesús María, *Los derechos humanos y su protección (Estudios sobre derechos humanos y derechos fundamentales)*, Universidad Católica Andrés Bello, 2ª edición, Caracas, 2009, p. 70.

⁵⁴ Cf. *Ídem*.

virtud del principio democrático y del rol que incumbe al órgano *deliberante* y *representativo* en lo atinente a los derechos fundamentales o inherentes a la persona⁵⁵.

Es a esto a lo que se refiere BLANQUER, en relación a la Constitución española, al explicar lo siguiente:

«En materias en las que la competencia normativa está reservada a la Ley (como sucede con los derechos fundamentales y libertades públicas conforme a lo establecido en el artículo 53.1 de la Constitución), son las normas con fuerza de Ley las que pueden atribuir la supremacía que caracteriza al estatuto de la Administración Pública. En esas materias (sic) no basta un simple Reglamento para atribuir potestades exorbitantes que sirven para ordenar, limitar y comprimir los derechos y libertades de los ciudadanos. En ese sentido, es claro que está reservada a la Ley la atribución de la potestad sancionadora o la expropiatoria. La autoatribución de potestades por vía reglamentaria sólo es admisible en materias organizativas y otras cuestiones adjetivas que no afectan al estatuto fundamental del ciudadano»⁵⁶.

Junto al principio de reserva legal, como condición *formal* para la limitación o restricción de los derechos fundamentales y, específicamente, en relación a la *expresa habilitación* que el mismo significa para la Administración a través de una *ley formal* cuando ésta pretende limitar la *libertad general* de las personas⁵⁷ —o *interferir* en el ejercicio de su *libertad jurídica*⁵⁸—, se encuentran otros requisitos *materiales* —que escapan del objeto de este estudio, razón por la cual sólo los mencionaremos—, dentro de los cuales

⁵⁵ Cf. CASAL H., Jesús María, *op. cit.*, p. 73.

⁵⁶ BLANQUER, David, *Curso de Derecho administrativo*, tomo II, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, p. 209.

⁵⁷ Cf. GARRIDO FALLA, Fernando, «La inspección como actividad administrativa», *El I. V. A. y la inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, p. 532.

⁵⁸ Cf. CASSAGNE, Juan Carlos, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 120.

destacan la *licitud del fin perseguido*, la *proporcionalidad*⁵⁹ (también denominada *prohibición de exceso*) y la *intangibilidad del contenido esencial del derecho*, los cuales, claro está, sólo deberán ser objeto de análisis cuando la limitación o restricción se establezca por Ley, esto es, en tanto se satisfaga la primera condición —formal—, representada por la reserva legal.

Ahora bien, enfocándonos en el evocado principio de reserva legal en materia del señalado *derecho fundamental a la libertad*, indistintamente de la peligrosísima tendencia de la jurisprudencia constitucional que ha pretendido atenuar la vigencia de la reserva legal en relación a *derechos derivados* de éste, como es el caso, por ejemplo, de la libertad de empresa cuando hay «intereses sociales o generales» en conflicto (e inclusive, pretendiendo reducir ese derecho constitucional⁶⁰ a un mero *mandato de optimización*⁶¹), lo cierto es que tal postura, como podrá apreciarse con meridiana claridad, carece de fundamento, precisamente debido a que es la concepción según la cual junto a los derechos fundamentales —como la libertad de acción— pueden válidamente existir bienes colectivos en juego, lo que en primer lugar llevó a la consagración de dicha reserva, para que fuese el órgano legislativo —como instancia *plural, deliberante y representativa*— el que ponderara si tales intereses generales debían —o no— predominar en algunas circunstancias sobre el derecho fundamental comprometido⁶².

⁵⁹ Sobre el principio de proporcionalidad, *vid.* SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, Daniel, *El principio de proporcionalidad en el Derecho administrativo. Un análisis jurídico desde el Derecho español*, Universidad Externado de Colombia, Serie Derecho Administrativo N° 3, Bogotá, 2007.

⁶⁰ Artículo 112 de la Constitución: «Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país».

⁶¹ *Vid.*, sentencia N° 1049, 23 de julio de 2009, Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional, así como las críticas sobre esta *reducción de categoría jurídica* en ARIAS CASTILLO, Tomás Aníbal, «Una diversión antiliberal: notas críticas a la sentencia N° 1049 de 23.07.09», *Del Estado Social de Derecho al Estado Total... cit.*, p. 98-107.

⁶² Cf. CASAL H., Jesús María, *op. cit.*, p. 159-160.

En virtud de lo anterior, y al igual que ocurre con cualquier derecho fundamental —y libertad pública⁶³—, toda limitación o restricción que se pretenda efectuar de los derechos integrantes del *ideario liberal* (como la libertad de acción), deberá —forzosamente— atenerse a los requisitos *formales y materiales* anunciados, con especial atención a la reserva legal, resultando, en tal sentido, evidente que al no satisfacerse esta primera condición, ni siquiera cabría el análisis de los demás elementos indicados, pues éstos dependen formalmente de aquél.

De lo expuesto se deduce, entonces, que corresponde exclusivamente al *poder legislativo* delimitar el *ámbito competencial de actuación* dentro del cual deberá la Administración Tributaria ejercer las facultades que le hayan sido *expresamente* otorgadas y que puedan afectar *derechos fundamentales*, careciendo, en consecuencia, de constitucionalidad y legalidad toda regulación normativa de carácter sub-legal que pretenda limitar o restringir el ejercicio de cualquier derecho constitucional, como lo es el derecho sustantivo de la sociedad mercantil a la *libertad de acción*.

4. El principio de legalidad administrativa y las potestades administrativas. La incompetencia de la Administración Tributaria, para aprobar o improbar el cambio del ejercicio económico de la sociedad mercantil-contribuyente

El principio de legalidad administrativa —o de *preeminencia* de la ley⁶⁴— se refiere, en la forma que lo desarrollara MOLES CAUBET⁶⁵, al Estado de *régimen administrativo*, que a su vez se corresponde al modelo doctrinal y organizativo de la revolución francesa. El mismo se circunscribe a la *esfera aplicativa* del principio general de legalidad⁶⁶ (o el inglés *rule of law*⁶⁷, según el primer significado de este concepto⁶⁸, que se considera

⁶³ Cf. GARCÍA FRÍAS, Ángeles, «La obtención de información tributaria y el derecho a la intimidad», en GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (Coords.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI (En Homenaje al L Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, tomo II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 1481-1482.

⁶⁴ Cf. TORRUCO SALCEDO, Sitali, *op. cit.*, p. 92.

⁶⁵ Cf. MOLES CAUBET, Antonio, *op. cit.*, p. 7.

⁶⁶ Cf. TORRUCO SALCEDO, Sitali, *op. cit.*, p. 92.

⁶⁷ En general sobre la formulación de la doctrina del *rule of law and not of men* (gobierno de las leyes y no de los hombres), *vid.* DICEY, Albert, *Introduction to the Study of the Law of the Constitution* (1885), Liberty Fund, Indianapolis, 1982.

⁶⁸ Cf. BARBERIS, Mauro, *op. cit.*, p. 146 y s.

actualmente transformado en la *sovereignty of Parliament*⁶⁹), consistiendo, en los términos habitualmente expuestos por la doctrina, en la *sujeción absoluta* de la Administración Pública a la Ley y al Derecho⁷⁰. Así lo establece el artículo 141 de la Constitución:

«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 cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho».

En este sentido se pronuncia BREWER-CARIÁS⁷¹, para quien el principio de legalidad significa que toda actuación de los órganos del Estado debe ejecutarse de conformidad con el Derecho y sin duda constituye, en su opinión, la construcción jurídica de mayor importancia del Estado de Derecho. Al respecto, explica que todos los órganos del Estado están sujetos al ordenamiento jurídico, cuya cúspide no es otra que la propia Constitución⁷², siendo precisamente de esta idea, de la cual surge la tercera acepción de constitucionalismo (*constitutionalism*) a la que se refiere BARBERIS⁷³: limitación del poder político a través del Derecho o de la Constitución (que a su vez se refiere al primer [más genérico] y tercer [más específico] sentidos de *legalidad*⁷⁴). Mientras que para NIETO⁷⁵, la característica más notable del proceso de *ejecución-aplicación* de las leyes, que a la postre consiste en la cabal *subordinación de la Administración a la ley*, es la rigurosa formalidad de las personas que pueden intervenir en dicho proceso, los órganos a los cuales se les imputan sus actuaciones, los trámites que deben seguirse, las competencias materiales y orgánicas y, en fin, sus efectos.

⁶⁹ Cf. ZAGREBELSKY, Gustavo, *op. cit.*, p. 27.

⁷⁰ Sobre las corrientes de vinculación negativa (*negative Bindung*) y vinculación positiva (*positive Bindung*) del principio de legalidad administrativa, *vid.* TORRUCO SALCEDO, Sitali, *op. cit.*, nota al pie N° 2, p. 92-93.

⁷¹ Cf. BREWER-CARIÁS, Allan R., *El Derecho administrativo... cit.*, p. 449.

⁷² Artículo 7 de la Constitución: «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».

⁷³ Cf. BARBERIS, Mauro, *op. cit.*, p. 101.

⁷⁴ Cf. *Ibid.*, p. 155 y s.

⁷⁵ Cf. NIETO, Alejandro, *Crítica de la razón jurídica*, Editorial Trotta, Madrid, 2007, p. 155.

La incuestionable relevancia del principio de legalidad administrativa, también se evidencia de opiniones como la de MOLES CAUBET⁷⁶, quien, en sentido metafórico, lo consideró la *columna vertebral* del Derecho administrativo; mientras que, en relación a la mención más palpable del mismo en el articulado de la Constitución, PÉREZ LUCIANI⁷⁷ señala que gran parte de la doctrina venezolana —en acuerdo casi unánime— la considera ubicada en el artículo 137, según el cual:

«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»⁷⁸.

Este principio también encuentra regulación expresa en el artículo 4 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública⁷⁹, cuyo texto a tenor literal dispone lo siguiente:

«La Administración Pública se organiza y actúa de conformidad con el principio de legalidad, por el cual la asignación, distribución y ejercicio de sus competencias se sujeta a lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, las leyes y los actos administrativos de carácter normativo dictados formal y previamente conforme a la ley, en garantía y protección de las libertades públicas que consagra el régimen democrático, participativo y protagónico».

⁷⁶ Cf. MOLES CAUBET, Antonio, *op. cit.*, p. 7.

⁷⁷ Cf. PÉREZ LUCIANI, Gonzalo, *op. cit.*, p. 127.

⁷⁸ Sobre esta norma, debe tenerse en cuenta la relación y evolución histórica constitucional que expone PÉREZ LUCIANI, partiendo de la Constitución de 1901 hasta la correspondiente a 1953. Al respecto, *vid. Ibid.*, p. 127-128. Igualmente resulta de suyo importante, el comentario que hiciera MOLES CAUBET en relación a la «insuficiencia» de la técnica de la *proposición imperativa* para la regulación del principio de legalidad —ante la ausencia de proposiciones *apodícticas, copulativas, disyuntivas e hipotéticas*—, así como sobre la «imposibilidad» de su *expresión plena* a través de su inclusión en una norma aislada de las Constituciones, debido a que dicho principio domina al ordenamiento jurídico *completo* y es, a su vez, factor decisivo de su *coherencia interna*. Cf. MOLES CAUBET, Antonio, *op. cit.*, p. 13.

⁷⁹ Publicado en Gaceta Oficial N° 6.147 Extraordinario, 17 de noviembre de 2014.

Al respecto, explica FRAGA PITTALUGA⁸⁰ que la jurisprudencia venezolana ha establecido, con acierto, que la articulación *concreta* del comentado principio de legalidad administrativa se produce —precisamente— a través de la técnica de la atribución de *potestades*, las cuales suponen la constitución del título que habilita la actuación de la Administración Pública y define paralelamente los límites del ejercicio mismo del poder público. Expresamente ha dicho la jurisprudencia que:

«No existe órgano administrativo sin potestades, pues ello resultaría en un órgano inoperante, que nada puede hacer. Y de otra parte, nada pueden actuar los órganos administrativos más allá de los límites fijados por sus potestades. Por ello, desde este punto de vista, la potestad constituye un elemento fundamental en la definición de la organización administrativa»⁸¹.

Arribando entonces al expediente de las *potestades*, en palabras de SANTAMARÍA PASTOR, por éstas debe entenderse, en términos generales, «aquella situación de poder que habilita a su titular para imponer conductas a terceros mediante la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas o mediante la modificación del estado material de cosas existente»⁸². Por su parte, las *potestades administrativas* —propriadamente dichas—, en opinión de FRAGA PITTALUGA «son entonces poderes jurídicos exorbitantes directamente conferidos por la ley, que permiten a los entes y órganos que las detentan afectar la esfera jurídico-subjetiva de los ciudadanos en diversas formas y con distinta intensidad, pero siempre con pleno respeto de las limitaciones impuestas por el ordenamiento jurídico y en especial sin quebrantar los derechos y garantías constitucionales de éstos»⁸³.

⁸⁰ FRAGA PITTALUGA, Luis, *La incompetencia en el Derecho administrativo*, Ediciones Funeda, 2ª edición, Caracas, 2007, p. 17.

⁸¹ Sentencia de 9 de agosto de 1995, Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, caso *Socorro Peraza Tirado*, citada en *ídem*.

⁸² SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso, *Principios de Derecho administrativo*, volumen I, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S. A., 3ª edición, Madrid, 2000, p. 394.

⁸³ FRAGA PITTALUGA, Luis, *op. cit.*, p. 17.

Es por ello que resulta posible afirmar que las potestades administrativas, desde un enfoque *estático*, suponen un estado de sujeción abstracta que tiene el ciudadano frente a su ente titular, mientras que desde un enfoque *dinámico* su ejercicio admite, como es sabido, y en un sentido concreto, la creación de derechos y obligaciones⁸⁴. A lo que agrega PÉREZ LUCIANI⁸⁵, según lo afirmado por la doctrina administrativa, que las potestades conferidas a la Administración Pública, de acuerdo con el principio de legalidad, deben necesariamente estar otorgadas mediante *leyes formales*, opinión compartida por MOLES CAUBET, para quien «la ley y solamente ella “*define*” la potestad administrativa con sus atribuciones y competencias»⁸⁶ (cursivas del autor).

Esto sigue una lógica difícilmente refutable, así como garantista: si las potestades y competencias administrativas se fijaran por normas de rango sub-legal, ello significaría que la Administración pudiera *auto-asignarse y delimitar* —en todo caso y sin excepción— su propio campo de actuación, algo —evidentemente— peligroso e, inclusive, encontrado con uno de los estandartes fundamentales del Estado de Derecho: el principio de separación de los poderes públicos.

Ahora bien, las potestades *abstractas* administrativas requieren, en términos que hemos comentado con anterioridad⁸⁷, materializar su ejercicio a través del despliegue de facultades *concretas*, que supondrán la atribución a un órgano público específico de dicha *medida*, esto es, de la *competencia* administrativa⁸⁸. De ahí que, como usualmente

⁸⁴ Cf. BLANQUER, David, *op. cit.*, tomo II, p. 211.

⁸⁵ Cf. PÉREZ LUCIANI, Gonzalo, *op. cit.* p. 175.

⁸⁶ Cf. MOLES CAUBET, Antonio, *op. cit.*, p. 20.

⁸⁷ Vid. ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La potestad de investigación y los requerimientos *extra-procedimentales* de la Administración Tributaria. Breves reflexiones a propósito de una actual práctica fiscal» *Revista de Derecho Tributario*, N° 124, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009.

⁸⁸ En palabras de FRAGA PITTALUGA: «Sin embargo, y esto es lo que nos interesa destacar, en tanto las potestades no recaen sobre un objeto individualizado y no engendran, por ello, una pretensión específica que a su vez suponga un correlativo deber, obligación o carga por parte de los administrados, es necesario un vehículo mediante el cual las mismas sean actuadas en forma concreta. Así, la potestad expropiatoria atribuida en forma genérica al Estado requiere, para hacerse efectiva, que se dote a una persona pública, o a varias, de las facultades concretas para privar a un sujeto concreto de un bien de su propiedad previa justa indemnización. Es aquí, justamente, donde entra la competencia en la teoría general de la organización administrativa». FRAGA PITTALUGA, Luis, *op. cit.*, p. 20-21.

se le refiere, la competencia administrativa (que es una habilitación *concreta*) no es más que la *medida* de la potestad (que es un poder *genérico*).

Al respecto, explica FRAGA PITTALUGA⁸⁹ que la competencia es el vehículo empleado por el legislador para distribuir y asignar las potestades administrativas dentro de los entes que integran la organización administrativa, permitiendo, de esta manera, el reparto del trabajo entre éstos según criterios de especialidad técnica (materia), grado (jerarquía), espacial (territorio) y temporal.

Lo principal de la competencia, en opinión de HERNÁNDEZ⁹⁰, es que en ella cobra importancia el principio de legalidad administrativa, el cual, en los términos anunciados, impone la actuación de la Administración Pública con subordinación plena a la Ley y al Derecho, razón por la cual, el órgano público no puede actuar sino en la *medida exacta* de la atribución de competencia por el orden jurídico, de allí que ésta no se presume, sino que debe —obligatoriamente— ser de *texto expreso*, lo cual atiende, en nuestra opinión, al logro de la seguridad jurídica del individuo.

Pero además —y siguiendo ahora a BREWER-CARÍAS⁹¹—, a los efectos de determinar la norma atributiva de competencia —que constituye un elemento de la *legalidad formal*⁹²—

⁸⁹ *Ibíd.*, p. 23.

⁹⁰ Cf. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, José Ignacio, «Algunas notas sobre los requisitos de validez de los actos administrativos», *Actualización en procedimiento administrativo*, Ediciones Funeda, 2ª edición, Caracas, 2008, p. 76.

⁹¹ Cf. BREWER-CARÁS, Allan R., *El Derecho administrativo... cit.*, p. 484.

⁹² «A nuestro parecer los elementos mencionados como propios (voluntad y objeto-motivo) conforman lo que en nuestro criterio constituyen la “legalidad substancial” y los “seudo-elementos” (competencia, legitimación y presupuestos) forman o constituyen lo que podría llamarse genéricamente como la “legalidad formal”, incluida la “forma” o “exteriorización”. La llamada “legalidad formal” no presenta grados ni matices: se es competente o no, se tiene legitimación o se carece de ella. En cambio los presupuestos son hechos o circunstancias externas que sólo pueden ser ignorados o interpretados erróneamente o calificados de modo ilegal. Como enseña Giannini, la competencia es un requisito necesario, pero la legitimación y los presupuestos son elementos o requisitos eventuales de modo que forman tales “seudo-elementos” requisitos del acto o proveimiento si la norma los prevé. En cambio la “legalidad substancial” admite grados que van desde la conformidad del acto con las normas hasta la simple no contradicción con las mismas. Las variantes que pueden darse dependen de la discrecionalidad que las normas confieren u otorgan al órgano que emite el acto o proveimiento. Se hace necesario precisar que el acto o proveimiento administrativo puede verse afectado parcialmente, de modo que no todo el acto presenta una ilegalidad: el funcionario puede ser competente para una parte del acto e ilegal para el resto del mismo» (comillas y subrayados del autor). PÉREZ LUCIANI, Gonzalo, *op. cit.* p. 143-145.

, hay que tener en cuenta, conjuntamente con la exigencia de *texto expreso* señalada por HERNÁNDEZ, lo relativo al principio de reserva legal, en el entendido de que todo supuesto en el cual la regulación de una determinada materia esté reservada al Legislador, entonces sólo corresponderá a la *ley formal* la atribución de competencia para emanar actos administrativos. Así, explica BREWER-CARIÁS que esto sucede, entre otros casos, en los actos que implican el ejercicio de *competencias tributarias*, sancionadoras, o aquéllas en cuyo ejercicio se *limitan* —de cualquier manera— los *derechos o garantías constitucionales*.

Ahora bien, más allá del *carácter legal* de la norma atributiva de competencia cuando estén involucrados derechos o garantías constitucionales —como en el presente caso— en los términos explicados por BREWER-CARIÁS, lo cierto es que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, como Administración Tributaria nacional, no puede —sin violar el principio de legalidad administrativa— realizar facultades *concretas* que no le hayan sido expresamente otorgadas por los distintos cuerpos normativos que regulan (o han regulado) su *competencia administrativa*, a saber: Código Orgánico Tributario⁹³, Resolución sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria SENIAT N° 32⁹⁴, Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria⁹⁵, Reglamento de Reorganización del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria⁹⁶, etc., sin incurrir en actuaciones que escapan de la capacidad de obrar que le ha sido reconocida legalmente⁹⁷, así como sub-legalmente.

En efecto, ninguno de los indicados textos normativos establece la *facultad* del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria de *aprobar o improbar* el «cambio de ejercicio fiscal» de los contribuyentes, limitándose los mismos, en la materia que nos interesa, a desarrollar el régimen administrativo de *competencias administrativas*

⁹³ Publicado en Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario, 18 de noviembre de 2014.

⁹⁴ Publicada en Gaceta Oficial N° 4.881 Extraordinario, 29 de marzo de 1995.

⁹⁵ Publicada en Gaceta Oficial N° 37.320, 8 de noviembre de 2001.

⁹⁶ Publicado en Gaceta Oficial N° 36.892, 15 de febrero de 2000.

⁹⁷ Cf. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, José Ignacio, *op. cit.*, p. 82.

de «gestión tributaria» (administración, investigación y recaudación de tributos), por un lado, y su organización o estructura interna, por el otro.

También debe tenerse en cuenta, si se llegase a considerar que el artículo 148 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta consiste en una «norma atributiva de competencia», que de igual manera la misma carecería de constitucionalidad por violación directa de la reserva legal, por implicar el ejercicio de *competencias tributarias*, y por claramente configurar una limitación o restricción de un *derecho fundamental*, en los términos expuestos.

Lo anterior se traduce, en que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria carece de facultades expresas, precisamente por *falta de competencia o incompetencia legal*, para realizar actuaciones o emitir proveimientos que constituirían en definitiva una clara *extralimitación de atribuciones* —que no *usurpación de funciones*⁹⁸—, lo que en este caso significa que, simple y llanamente, la Administración Tributaria no puede entrometerse en actuaciones o decisiones *internas* de la asamblea, en el ejercicio de su *libertad constitucional de acción*, v. g. el cambio de ejercicio económico de la sociedad, *por carecer de competencia para ello*; a otro decir, ante el supuesto de emitir algún pronunciamiento sobre el asunto en cuestión, bien sea para *rechazar o desconocer* el legítimo, legal y constitucional cambio de ejercicio aprobado por la asamblea de cualquier sociedad, como órgano supremo de la misma, o bien sea para sancionarla por el pretendido incumplimiento del —como más adelante quedará expuesto— *inexistente* deber formal de solicitar tal aprobación, el mismo estará forzosa e irremediabilmente viciado de nulidad absoluta por mandato del artículo 25 de la

⁹⁸ Cuya diferenciación es explicada por FRAGA PITTALUGA, en los términos siguientes: «Es preciso no confundir ninguno de los supuestos de usurpación de funciones con la extralimitación de funciones. En el primer caso una rama del Poder Público *invade* las competencias de otra rama del Poder Público. En la segunda, un ente determinado se *excede* en el ejercicio de competencias que *tiene* atribuidas por el ordenamiento jurídico. La primera incompetencia violenta la distribución de poder efectuada por la Constitución; la segunda, en cambio, viola la ley atributiva de competencia. Sobre la extralimitación de funciones, la jurisprudencia ha dicho que la misma: “... consiste fundamentalmente en la realización por parte de la autoridad administrativa de un acto para el cual no tiene competencia expresa” [sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, 17 de junio de 2003, caso *Miryam Cevedo de Gil*] (cursivas y comillas del autor, y corchetes agregados)». FRAGA PITTALUGA, Luis, *op. cit.*, p. 69.

Constitución⁹⁹, así como de los artículos 250, numeral 4 del Código Orgánico Tributario¹⁰⁰, y 19, numeral 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos¹⁰¹.

5. El principio *nullum crimen, nulla poena sine praevia y stricta lege* y la inexistencia de normas legales que establezcan el deber formal de la sociedad mercantil-contribuyente de solicitar a la Administración Tributaria la autorización para cambiar su ejercicio económico, y que sancionen (tipo penal cierto) la falta de dicha solicitud

Aunado a lo expuesto, tampoco existe norma legal que imponga al contribuyente el «deber» de *solicitar*, o siquiera, *notificar* a la Administración Tributaria, la decisión de cambiar su ejercicio económico.

En este sentido, la *obligación de informar* a la Administración Tributaria de ciertos hechos, está expresamente consagrada en el artículo 35 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual:

«Los sujetos pasivos tienen la obligación de informar a la Administración Tributaria, en un plazo máximo de un (1) mes de producido, los siguientes hechos:// 1. Cambio de directores, administradores, razón o denominación social de la entidad;// 2. Cambio de domicilio fiscal;// 3. Cambio de actividad principal; y// 4. Cesación, suspensión o paralización de la actividad económica habitual del

⁹⁹ Artículo 25 de la Constitución: «Todo acto dictado en ejercicio del Poder Público que viole o menoscabe los derechos garantizados por esta Constitución y la ley es nulo, y los funcionarios públicos y funcionarias públicas que lo ordenen o ejecuten incurrir en responsabilidad penal, civil y administrativa, según los casos, sin que les sirvan de excusa órdenes superiores».

¹⁰⁰ Artículo 250, numeral 4 del Código Orgánico Tributario: «Los actos de la Administración Tributaria serán absolutamente nulos en los siguientes casos: (...) 4. Cuando hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes, o con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido».

¹⁰¹ Publicada en Gaceta Oficial N° 2.818 Extraordinario, 1 de julio de 1981. Artículo 19, numeral 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos: «Los actos de la Administración serán absolutamente nulos en los siguientes casos: (...) 4. Cuando hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes, o con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido».

contribuyente.// Parágrafo Único: la omisión de comunicar los datos citados en los numerales 1 y 2 de este artículo, hará que se consideren subsistentes y válidos los datos que se informaron con anterioridad, a los efectos jurídicos tributarios, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar».

Como se colige, esta norma se circunscribe a enumerar taxativamente los siguientes casos: (i) cambio de directores o denominación social; (ii) cambio de domicilio fiscal; (iii) cambio de actividad principal; y (iv) cesación o suspensión de la actividad económica habitual.

Por su parte, los artículos 99 al 108 del Código Orgánico Tributario, tipificadores de los *ilícitos formales*, tampoco sancionan la omisión de la solicitud de autorización en cuestión. Lógicamente, al no estar la misma consagrada como un *deber formal* del contribuyente, mal podría, en armonía con el principio de legalidad, resultar sancionado el incumplimiento de una obligación *inexistente*.

Por otro lado, dentro del Título IV, en su Capítulo II, denominado «Deberes Formales de los Contribuyentes, Responsables y Terceros» del Código Orgánico Tributario, se encuentra la norma contenida en el artículo 155, numeral 6, que a letra dispone lo siguiente:

«Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán: (...)// 6. Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente».

Si bien no pareciera —por lo menos, sencillamente— encuadrable la hipótesis de *comunicar* el cambio del ejercicio económico en la norma en cuestión, la misma es, sin

duda, la más cercana a regular dicho supuesto, dentro del englomerado normativo del Código Orgánico Tributario.

La modificación del ejercicio económico pudiera entenderse como un cambio en la «situación» del contribuyente, a efectos de su responsabilidad tributaria. Y en relación a lo establecido en la norma sobre el «inicio o término de las actividades del contribuyente», tal mención pareciera circunscribirse a la constitución (inicio de actividades) y disolución-liquidación mercantil (terminación), que no ejercicio económico.

No obstante lo anterior, ante la vaguedad y ambigüedad de la norma, no resulta impensable que la misma fuese interpretada y ajustada —correcta o incorrectamente— al supuesto de «comunicación» del cambio de ejercicio económico (no al de solicitud de «autorización»), cuyo incumplimiento es sancionado con 50 unidades tributarias, en el artículo 103, numeral 2 del Código Orgánico Tributario:

«Constituyen ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de presentar declaraciones y comunicaciones:// 1. No presentar las declaraciones o presentarlas con un retraso superior a un (1) año.// 2. No presentar las comunicaciones que establezcan las leyes, reglamentos u otros actos administrativos de carácter general.// 3. Presentar las declaraciones en forma incompleta o con un retraso inferior o igual a un (1) año.// 4. Presentar otras comunicaciones en forma incompleta o fuera de plazo.// 5. Presentar más de una declaración sustitutiva, o la primera declaración sustitutiva con posterioridad al plazo establecido en la norma respectiva.// 6. Presentar las declaraciones en formularios, medios, formatos o lugares, no autorizados por la Administración Tributaria.// 7. No presentar o presentar con retardo la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.// Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 1 será sancionado con clausura de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, por un plazo de diez (10)

días continuos y multa de ciento cincuenta unidades tributarias (150 U.T.)// Quienes incurran en el ilícito descrito en el numeral 3 serán sancionados con multa de cien unidades tributarias (100 U.T.)// Quienes incurran en cualquiera de los ilícitos descritos en los numerales 2, 4, 5 y 6 serán sancionados con multa de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.)// Quien no presente declaración prevista en el numeral 7 será sancionado con clausura de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, por un lapso de diez (10) días continuos y multa de un mil unidades tributaria (1.000 U.T.)// La sanción de clausura prevista en este artículo, se aplicará a todos los establecimientos o sucursales que posee el sujeto pasivo».

En una palabra: lo anterior, como meridianamente se observa, no es igual ni equivalente a solicitar «autorización» alguna a la Administración Tributaria para ejercer un *derecho* de la asamblea, como en efecto lo es la *modificación* de cualquier cláusula del estatuto societario, v. g. el ejercicio económico, de manera tal que cualquier asimilación que en esa línea se hiciese, estaría al margen de lo expuesto y fuera del supuesto regulado y, así, carecería de fundamento jurídico. En todo caso, tal decisión de la asamblea tendría que «comunicarse» *ex post* a la Administración Tributaria, y no solicitarle *ex ante* «autorización» para, en caso de ser aprobada, poder ser ejecutada.

En este sentido, y como ya lo advertimos, al inexistir el deber formal de solicitar la autorización previa a la Administración Tributaria el cambio del ejercicio económico del contribuyente, lógicamente tampoco puede existir una sanción al incumplimiento de lo que no constituye obligación.

No obstante lo anterior, el Código Orgánico Tributario establece en su artículo 108 lo que se conoce como una *norma penal en blanco*, en los términos siguientes:

«El incumplimiento de cualquier otro deber formal sin sanción específica, establecido en las leyes y demás normas de carácter

tributario, será sancionado con multa de cien unidades tributarias (100 U.T.)// Cuando los ilícitos formales previstos en este Capítulo sean cometidos por sujetos pasivos calificados como especiales por la Administración Tributaria, las sanciones pecuniarias aplicables serán aumentadas en un doscientos por ciento (200%)».

Partiendo del *supuesto negado* de la existencia del deber formal de solicitar a la Administración Tributaria la autorización en cuestión, sobre la base de lo expuesto, su incumplimiento acarrearía, en principio, la señalada multa. Y decimos en principio, porque la validez de las normas penales en blanco es harto cuestionable, por dejar en manos de la Administración Tributaria la posibilidad de calificar como ilícitas situaciones de hecho que no revisten tal carácter por mandato legal, que se traduce en desconocer las exigencias constitucionales de *certeza* y *rigidez* de las leyes tipificadoras de delitos, en el marco del principio *nullum crimen, nulla poena sine praevia y stricta lege*¹⁰².

6. Consecuencias prácticas de solicitar y de no solicitar a la Administración Tributaria el cambio de ejercicio económico

En caso de que se presentase la solicitud de autorización ante la Administración Tributaria y no se obtuviese respuesta, operaría el silencio negativo administrativo, de conformidad con los artículos 163 del Código Orgánico Tributario¹⁰³ y 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos¹⁰⁴, lo cual conllevaría a la *ilógica* consecuencia de verse *obligado* el contribuyente a recurrir, bien en sede administrativa,

¹⁰² Sobre la problemática que presentan las leyes penales en blanco en materia tributaria, *vid.* WEFER H., Carlos E., *Garantismo y Derecho penal tributario en Venezuela*, Editorial Globe, C. A., Caracas, 2010, p. 239 y s.

¹⁰³ Artículo 163 del Código Orgánico Tributario: «La Administración Tributaria está obligada a dictar resolución a toda petición planteada por los interesados dentro del plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha de su presentación, salvo disposición de este Código o de leyes y normas en materia tributaria. Vencido el plazo sin que se dicte resolución, los interesados podrán a su solo arbitrio optar por conceptuar que ha habido decisión denegatoria, en cuyo caso quedan facultados para interponer las acciones y recursos que correspondan».

¹⁰⁴ Artículo 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos: «En los casos en que un órgano de la Administración Pública no resuelve un asunto o recurso dentro de los correspondientes lapsos, se considerará que ha resuelto negativamente y el interesado podrá intentar el recurso inmediato siguiente, salvo disposición expresa en contrario (...)».

bien en sede judicial, a esa tácita denegatoria, para obtener una decisión que le «autorice» a ejecutar el cambio de una cláusula de los estatutos sociales de su sociedad —nada más peregrino: solicitar una autorización *administrativa* para ejercer el derecho *constitucional* a la libertad de acción, a otro decir, *¡pedir permiso a la Administración Tributaria para adoptar y ejecutar una decisión soberana de la asamblea!*—, con todas las eventuales consecuencias que ello implicaría, tanto por una posible decisión desfavorable del órgano que conozca del asunto, como una formalmente «favorable» pero materialmente perjudicable decisión por extemporánea.

Y en caso de que no se solicitase la aprobación previa de la Administración Tributaria y bajo el supuesto de que ésta detectase tal situación durante una fiscalización, podría ocurrir que: (i) o bien rechace o desconozca fiscalmente el cambio, y/o (ii) aplique la sanción anteriormente indicada, constituyendo ambas actuaciones violaciones expresas de la legalidad administrativa, estando, en consecuencia, viciadas de nulidad absoluta, según lo expuesto.

7. Conclusión

Considerar que la Administración Tributaria debe *aprobar* —y que las sociedades mercantiles-contribuyentes deben *solicitar*— la modificación de *su* ejercicio económico, con fundamento en el artículo 148 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, constituye, en nuestra opinión, una interpretación *literal* (aislada y absoluta), de una norma de rango sub-legal, al margen de una interpretación integral del ordenamiento jurídico *como un todo* y, particularmente, de sus subsistemas: (i) *mercantil* (derechos de la asamblea); (ii) *administrativo* (potestades, competencias y facultades de la Administración Tributaria); (iii) *penal* (tipificación de delitos en blanco); y principalmente (iv) del superior subsistema *constitucional* (derechos fundamentales y demás valores superiores del ordenamiento jurídico).

En efecto, la *permisión jurídica* dada por los valores superiores del ordenamiento constitucional (vía *ideario liberal*) y por el Código de Comercio, esto es, la Ley (vía *libertad*

societaria de acción para modificar la normalización estatutaria), no puede, bajo cualquier concepto y en un Estado de Derecho, ser restringido por una regla sub-legal del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como lo es el artículo 148 en cuestión, que a la postre no es otra cosa que una norma *inconstitucional e ilegal*, en tanto pretende prohibir a las sociedades mercantiles-contribuyentes modificar su ejercicio económico sin el permiso expreso de la Administración Tributaria, cuando que dicho cambio está constitucional y legalmente *permitido* sin tal autorización¹⁰⁵.

Al interpretarse sistemáticamente la prohibición de cambiar el ejercicio económico sin la previa autorización de la Administración Tributaria, establecida en el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, con los demás enunciados normativos señalados, se deduce la carencia de fundamento y eficacia jurídica que aquél adolece, por: (i) constituir una inconstitucional e ilegal intromisión en los asuntos internos y decisiones producto de la libertad de acción de la asamblea, en franca desatención del *ideario liberal* de la Constitución y de la voluntad privada de la sociedad; (ii) constituir una inconstitucional limitación o restricción al ejercicio de un derecho constitucional, en violación del principio de reserva legal; y (iii) constituir una abierta violación del principio de legalidad administrativa, por pretender que la Administración Tributaria se pronuncie sobre un asunto que escapa enteramente de su competencia administrativa.

El artículo 148 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta pareciera encontrar su (*sin*)razón de ser, en un mal entendido, enfocado y positivizado —así como inconstitucional e ilegal— *control fiscal* que pretende ejercer la Administración Tributaria sobre las sociedades mercantiles-contribuyentes, precisamente, por encontrarse las actuaciones que ejerza con fundamento en dicha norma, al *margin* de la aludida constitucionalidad y legalidad administrativa por razones incompetencia.

Distinto sería que se estableciera, cumpliendo verdaderos fines de *control fiscal*, el

¹⁰⁵ Por ello «las normas subconstitucionales que prohíben u ordenan algo cuya realización y omisión están permitidas por normas de rango constitucional son inconstitucionales». ALEX, Robert, *op. cit.*, p. 224-225, debiendo a su vez tener presente que «sólo merecen tener validez en sentido material las normas jurídicas que sean respetuosas de la libertad constitucional». BERNAL PULIDO, Carlos, *op. cit.*, p. 252.

«deber formal» en cabeza de los contribuyentes de «notificar» o «comunicar» a la Administración Tributaria el cambio que han *decidido y efectuado libremente* de su ejercicio económico, cumpliéndose de esta manera el cometido de mantenerla *informada* para que pueda ejercer efectiva y plenamente sus competencias tributarias de administración, investigación y recaudación, al tener conocimiento certero respecto a los momentos de inicio y fin del ejercicio económico de las sociedades mercantiles-contribuyentes a propósito de la determinación y cumplimiento de sus obligaciones tributarias sujetas a ámbitos temporales anuales, en sintonía con sus derechos constitucionales y, así, con los valores superiores del ordenamiento jurídico venezolano.

Caracas, marzo de 2019.

Bibliografía

ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La potestad de investigación y los requerimientos *extra-procedimentales* de la Administración Tributaria. Breves reflexiones a propósito de una actual práctica fiscal», *Revista de Derecho Tributario*, N° 124, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009.

ACEDO MENDOZA, Manuel y ACEDO DE LEPERVANCHE, Luisa Teresa, *La sociedad anónima*, Ediciones Schnell, C. A., Caracas, 1985.

ALEXY, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.

BARBERIS, Mauro, *Ética para juristas*, Editorial Trotta, Madrid, 2008.

BERNAL PULIDO, Carlos, *El Derecho de los derechos*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2005.

BLANQUER, David, *Curso de Derecho administrativo*, tomo II, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006.

BREWER-CARIÁS, Allan R., *El Derecho administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Principios del procedimiento administrativo*, Colección Estudios Jurídicos N° 16, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2002.

BREWER-CARÍAS, Allan R., «Los principios de legalidad y eficacia en las leyes de procedimientos administrativos en América Latina», *IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo “Allan Randolph Brewer-Carías”. La relación jurídico-administrativa y el procedimiento administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 1998.

CASAL H., Jesús María, *Los derechos humanos y su protección (Estudios sobre derechos humanos y derechos fundamentales)*, Universidad Católica Andrés Bello, 2ª edición, Caracas, 2009.

CASSAGNE, Juan Carlos, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

CHACÓN HANSON, Alma Adriana, «Las condiciones de validez de las limitaciones o restricciones legislativas y la racionalidad de la ley», en CASAL H., Jesús María *et al* (Coords.), *Tendencias actuales del Derecho constitucional. Homenaje a Jesús María Casal Montbrun*, tomo II, Universidad Central de Venezuela-Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2007.

CRUZ DE QUIÑONES, Lucy, «Derechos humanos y la tributación», en CRUZ DE QUIÑONES, Lucy (Directora Académica), *Lecciones de Derecho tributario inspiradas por un Maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo I, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010.

DICEY, Albert, *Introduction to the Study of the Law of the Constitution* (1885), Liberty Fund, Indianapolis, 1982.

FRAGA PITTALUGA, Luis, *La incompetencia en el Derecho administrativo*, Ediciones Funeda, 2ª edición, Caracas, 2007.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*, Cuadernos Civitas, Thomson-Civitas, Madrid, 2006.

GARCÍA FRÍAS, Ángeles, «La obtención de información tributaria y el derecho a la intimidad», en GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (Coords.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI (En Homenaje al L Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, tomo II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

GARRIDO FALLA, Fernando, «La inspección como actividad administrativa», *El I. V. A. y la inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.

GARRIDO RAMOS, Víctor G., «Los derechos económicos, sociales y culturales (DESC) en la Constitución de 1999 y en el Derecho Internacional», en CARRILLO ARTILES, Carlos Luis (Coord.), *Libro homenaje al Profesor Alfredo Arismendi A.*, Ediciones Paredes-Instituto de Derecho Público de la Universidad Central de Venezuela, Caracas, 2008.

GOLDSCHMIDT, Roberto, *Curso de Derecho mercantil*, Universidad Católica Andrés Bello-Fundación Roberto Goldschmidt, Caracas, 2003.

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, José Ignacio, «Algunas notas sobre los requisitos de validez de los actos administrativos», *Actualización en procedimiento administrativo*, Ediciones Funeda, 2ª edición, Caracas, 2008.

HERRERA ORELLANA, Luis Alfonso, «Defensa de las bases liberales de la Constitución de 1999 ante su negación por la sentencia 1.049/2009 de la Sala Constitucional», en HERRERA ORELLANA, Luis Alfonso, ARIAS CASTILLO, Tomás Aníbal y RONDÓN GARCÍA, Andrea Isabel, *Del Estado Social de Derecho al Estado Total (Crítica filosófica-jurídica a la sentencia de la Sala Constitucional N° 1.049, de 23 de julio de 2009)*, Ediciones Funeda, Colección de Dictámenes y Alegatos Forenses, Caracas, 2010.

MÉLICH-ORSINI, José, *Doctrina general del contrato*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1997.

MOLES CAUBET, Antonio, *El principio de legalidad y sus implicaciones*, Publicaciones del Instituto de Derecho Público, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1974.

MORLES HERNÁNDEZ, Alfredo, *Curso de Derecho mercantil*, tomo II, Universidad Católica Andrés Bello, 6ª edición, Caracas, 2002.

HUNG VAILLANT, Francisco, *Sociedades*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos N° 14, Caracas, 1981.

NIETO, Alejandro, *Crítica de la razón jurídica*, Editorial Trotta, Madrid, 2007.

NINO, Carlos Santiago, *Ética y derechos humanos. Un ensayo de fundamentación*, Editorial Astrea, 2º edición, Buenos Aires, 2005.

PÉREZ LUCIANI, Gonzalo, *El principio de legalidad*, Serie Estudios N° 81, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2009.

SABSAY, Daniel Alberto, «Comentario a la Opinión Consultiva 6», en BIDART CAMPOS, Germán y PIZZOLO (h), Calogero (Coords.), *Derechos humanos. Corte Interamericana*, tomo I, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, 2000.

SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso, *Principios de Derecho administrativo*, volumen I, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S. A., 3ª edición Madrid, 2000.

SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, Daniel, *El principio de proporcionalidad en el Derecho Administrativo. Un análisis jurídico desde el Derecho español*, Universidad Externado de Colombia, Serie Derecho Administrativo N° 3, Bogotá, 2007.

TORRUCO SALCEDO, Sitlali, «El principio de reserva de ley tributaria en la jurisprudencia mexicana», en CRUZ DE QUIÑONES, Lucy (Directora Académica), *Lecciones de Derecho tributario inspiradas por un Maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo I, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010.

TRAVIESO, Juan Antonio, *La Corte Interamericana de Derechos Humanos. Opiniones consultivas y fallos*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.

WEFFE H., Carlos E., *Garantismo y Derecho penal tributario en Venezuela*, Editorial Globe, C. A., Caracas, 2010.

ZAGREBELSKY, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Editorial Trotta, Madrid, 2008.