

Breves consideraciones acerca de los poderes del juez tributario

Carlos PÉREZ FERNÁNDEZ*
RVLJ, ISSN 2343-5925, N.º 17, 2021, pp. 173-203.

SUMARIO

1. Naturaleza del contencioso-tributario
2. Etapas del proceso para la tramitación del recurso contencioso-tributario
3. Los principales poderes del juez tributario

1. Naturaleza del contencioso-tributario

En el contencioso-tributario se resuelven las controversias entre el sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria, las cuales pueden girar en torno al nacimiento de las obligaciones tributarias y a su cuantificación¹, así como a la aplicación de sanciones en esta materia.

* **Universidad Central de Venezuela**, Abogado; Especialista en Derecho Administrativo; Profesor Asistente por concurso de oposición de Derecho Civil II Bienes y Derechos Reales. **Universidad Católica Andrés Bello**, Especialista en Derecho Procesal; Cursante del Doctorado en Derecho.

Dedicado con el mayor afecto y admiración a María Candelaria, ejemplo de una existencia digna, honesta, consagrada de manera brillante y generosa al ámbito académico universitario. Este trabajo fue elaborado originalmente como parte de las exigencias académicas para la evaluación en el Seminario «Resolución del proceso como garantía de justicia eficaz», dictado por el profesor Alvaro BADELL, en el Doctorado en Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello.

¹ El artículo 116 del Código Orgánico Tributario de 1994 recogía el siguiente concepto de determinación: «La determinación o liquidación es el acto o conjunto de actos que declaran la existencia y cuantía de la obligación tributaria».

En Venezuela, tradicionalmente ha existido consenso en la doctrina² y en la jurisprudencia³, en torno a que se trata de un área comprendida dentro del amplio espectro del contencioso-administrativo general, por lo cual los principios contenidos en el artículo 259 de la Constitución son igualmente aplicables para la justicia tributaria.

Esa concepción tiene actualmente base legal en el artículo 12 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, el cual dispone textualmente: «La jurisdicción especial tributaria forma parte de la jurisdicción contencioso-administrativa, su régimen especial es el previsto en el Código Orgánico Tributario».

Es un proceso de partes (subjetivo)⁴ en el que los particulares y la Administración Tributaria debaten sus pretensiones ante un juez especializado.

² BADELL MADRID, Rafael: «Procedimientos judiciales previstos en el Código Orgánico Tributario. Especial referencia al recurso contencioso tributario». En: *Revista de Derecho*. N.º 19. TSJ. Caracas, 2005, pp. 241-246; RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro: «La especial naturaleza jurídica del contencioso tributario». En: *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*. N.º 136. Caracas, 1999, pp. 171-184; MEJÍA BETANCOURT, José Amado: «La jurisdicción contencioso-administrativa tributaria». En: *III Congreso de Derecho Procesal Constitucional y I Congreso de Derecho Administrativo, La justicia constitucional y la justicia administrativa como garante de los derechos humanos reconocidos en la Constitución. Homenaje al Doctor Gonzalo Pérez Luciani y en el marco del Vigésimo Aniversario de FUNEDA*. T. I. FUNEDA. Caracas, 2013, pp. 507 y 508; BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto: «El recurso contencioso tributario, en las líneas del prof. Gabriel Ruan Santos». En: *Liber amicorum homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruan Santos*. AVDT. C. E. WEFER H. y G. A. VALLADARES, coords. Caracas, 2018, p. 611.

³ Véase, por ejemplo, TSJ/SPA, sent. N.º 2638, del 22-11-06.

⁴ DÍAZ IBARRA, Valmy: «La garantía constitucional de la tutela judicial efectiva y las prerrogativas fiscales de índole procesal en el contencioso tributario venezolano». en: *VII Jornadas venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT. Caracas, 2004, pp. 226-231; BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto: «El recurso contencioso tributario». En: *Manual venezolano de Derecho Tributario*. T. I. AVDT. Caracas, 2013, p. 669. En sentido contrario, dado que considera que en el Derecho venezolano el recurso contencioso-tributario tiene naturaleza objetiva, puede consultarse: MEJÍA BETANCOURT: ob. cit. («La jurisdicción contencioso-administrativa...»), pp. 498 y 499.

La concepción de un proceso subjetivo es la que predomina actualmente en el contencioso-administrativo en general, tal como lo advierte GARCÍA DE ENTERRÍA:

... la justicia administrativa es una justicia de tutela de derechos e intereses legítimos (...) una tutela de posiciones subjetivas (...) El contencioso no es, en modo alguno, un proceso al acto, o de protección de la sola legalidad objetiva; es un proceso de efectiva tutela de derechos, los del recurrente y los de la Administración —ésta, predominantemente, potestades en lugar de derechos—, entre sí confrontados, no es trata pues de un supuesto proceso objetivo o sin partes⁵.

También la doctrina venezolana mayoritaria coincide en afirmar el carácter preponderantemente subjetivo que debe observar la justicia administrativa, como un imperativo constitucional⁶, destacando cómo se va «abandonando el modelo de contencioso objetivo y revisor, y sustituyendo por la centralidad de la persona también en el ámbito adjetivo, como premisa y destino de todo el ordenamiento jurídico y, por tanto, también, del ordenamiento procesal»⁷.

Los mecanismos de impugnación previstos en este ámbito son el recurso contencioso-tributario, en los artículos 266 al 289 del Código Orgánico Tributario, y el amparo tributario, en los artículos 309 al 311 *eiusdem*.

Aun cuando de la lectura conjunta de los artículos 266 y 252 del Código Orgánico Tributario pareciera derivarse que el recurso contencioso-tributario solamente aplica para la impugnación de actos, la jurisprudencia se ha encargado de aclarar que ese mecanismo procesal también es útil para la

⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: *Hacia una nueva justicia administrativa*. 2.^a, Civitas. Madrid, 1992, p. 60.

⁶ UROSA MAGGI, Daniela: *Tutela judicial frente a la inactividad administrativa en el Derecho español y venezolano*. FUNEDA. Caracas, 2003, p. 78.

⁷ TORREALBA SÁNCHEZ, Miguel Ángel: *La ejecución de sentencias en el proceso administrativo iberoamericano*. Editorial Jurídica Venezolana-CIDEP. Caracas, p. 49.

impugnación de vías de hecho y actuaciones materiales⁸, o para acumular pretensiones de nulidad y condena y reclamar daños y perjuicios⁹.

Por ello, en la actualidad, priva la idea de que, con base en lo dispuesto en el 259 de la Constitución, debe cuestionarse y rechazarse, a la luz de los principios constitucionales de legalidad, de tutela judicial efectiva y de responsabilidad patrimonial de la Administración Pública, cualquier planteamiento o regulación reduccionista del proceso contencioso-tributario por parte de la doctrina, la jurisprudencia, o el legislador, con la pretensión –ilegítima– de limitarlo a un mero instrumento para el control exclusivo de la legalidad de los actos administrativos (sistema objetivo), dado que se perfila como una auténtica institución del Estado de Derecho para tutelar en forma efectiva e integral las situaciones jurídicas subjetivas que puedan verse afectadas o lesionadas por la actividad o inactividad de la Administración Tributaria, y el particular puede plantear, ante el proceso contencioso-tributario, no solo la pretensión que tiene por objeto la declaratoria de nulidad del acto, sino también acumular a ella pretensiones de naturaleza condenatoria que restablezcan los derechos subjetivos o intereses que le han sido vulnerados o afectados, por cuanto el proceso judicial ha de servir no solo para la supresión de cualquier actuación u omisión

⁸ TSJ/SPA, sent. N.º 2638, citada *supra*: «Al amparo del criterio asumido por esta Sala en tales casos, resulta ineludible considerar errada la apreciación de la parte actora según la cual el recurso contencioso tributario era ineficaz para controlar la supuesta actividad material de la Administración Tributaria que pretende delatarse, pues ya se tienen claros los principales rasgos que la Constitución perfiló a favor de la jurisdicción contencioso-administrativa, dentro de la cual se imbrican los órganos jurisdiccionales de la materia fiscal, respecto de los cuales resultan predicables los mismos caracteres. De este modo, al margen de la consideración de si –en realidad– la actuación delatada constituye una vía de hecho o, por el contrario, versa sobre un acto formal determinativo de un tributo, lo cierto es que en cualquiera de los supuestos, el recurso contencioso tributario previsto en el artículo 259 del Código Orgánico Tributario, es un mecanismo efectivo para tutelar la situación jurídico-constitucional que se denunció en peligro...».

⁹ TSJ/SC, sent. N.º 1355, de 05-08-11; TSJ/SPA, sent. N.º 149, de 11-02-10; Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, sent. N.º 760, de 04-12-03, caso SOFAVEN vs. SENIAT.

contraria a Derecho, sino también a la justicia como cimiento sobre el cual se estructuran y se desenvuelven las relaciones entre el Estado y el individuo¹⁰.

En ese orden de ideas, se ha entendido que en el contencioso-tributario –al igual que en el contencioso-administrativo en general– no se realiza un mero juicio al acto, sino que el juez está dotado de un poder que le permite disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la Administración Tributaria.

Esta situación tiene la ventaja de que este ámbito no fue diseñado bajo el esquema de un sistema tasado de recursos, sino que el recurso contencioso-tributario constituye un mecanismo único y abierto en el que tiene cabida cualquier tipo de pretensión procesal, como un reflejo del carácter no taxativo del artículo 259 de la Constitución, el cual ha sido reconocido expresamente por la jurisprudencia¹¹.

De modo que, con base en lo establecido en el 259 de la Constitución, la previsión del Código Orgánico Tributario, conforme a la cual el recurso contencioso-tributario podrá ser interpuesto «contra los actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el recurso jerárquico» (artículo 266), esto es, contra «los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados» (artículo 252 del Código), debe ser interpretada en el sentido de que cualquier expresión de la actividad de la Administración Tributaria que tenga fundamento en una relación jurídico-tributaria, es susceptible de impugnación en el proceso contencioso-tributario, dado el principio de universalidad del control jurisdiccional¹², el cual está reconocido expresamente en el artículo 9 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa:

¹⁰ TOBÍA DÍAZ, Rafael Enrique: «Las pretensiones procesales en el recurso contencioso tributario y el procedimiento administrativo previo». En: *Revista de Derecho Tributario*. N.º 127. AVDT. Caracas, 2010, pp. 146 y 152.

¹¹ Véase al respecto, entre otras, TSJ/SC, sent. N.º 93, de 01-02-06.

¹² TOBÍA DÍAZ: ob. cit. («Las pretensiones procesales...»), p. 153.

Será objeto de control de la jurisdicción contencioso-administrativa, la actividad administrativa desplegada por los entes u órganos enumerados en el artículo anterior, lo cual incluye actos de efectos generales y particulares, actuaciones bilaterales, vías de hecho, silencio administrativo, prestación de servicios públicos, omisión de cumplimiento de obligaciones y, en general, cualquier situación que pueda afectar los derechos o intereses públicos o privados.

En aplicación de la teoría de la inexistencia de actos excluidos del control¹³, la Sala Político-Administrativa ha procedido a desaplicar normas del Código Orgánico Tributario, que califican a ciertos actos como irrecurribles:

Por consiguiente, aun esas prohibiciones de ley de admitir determinadas pretensiones judiciales, no pueden ser establecidas por el legislador de manera arbitraria; por el contrario, justifican su existencia en la sanidad de los procesos judiciales y no como mecanismo de evasión del control jurisdiccional del resto de los poderes públicos. Así, pese a restringir los derechos fundamentales al libre acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva, la armonización e interpretación de esta clase de normas, en contraste con los principios propugnados en la Carta Magna, incide de manera directa en la efectividad de estos derechos, y en tal virtud no basta la simple vigencia de la norma, cuando sea antagónica al ordenamiento constitucional. Bajo tales premisas, advierte la Sala que admitir la irrevisabilidad absoluta de los actos similares al recurrido en autos, en los términos en que fue consagrado efectivamente por el legislador de 2001 en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario vigente, sería a todas luces violatorio de los derechos fundamentales de libre acceso a la justicia y de tutela judicial efectiva, en el mismo modo en que ha sido reseñado

¹³ En ese sentido TSJ/SC, sent. N.º 1318, de 02-08-01, aseveró que «ningún acto de la Administración Pública puede estar excluido del control jurisdiccional». Sobre este tema puede consultarse también los siguientes trabajos: FARIAS MATA, Luis Enrique: «La doctrina de los actos excluidos en la jurisprudencia del Supremo Tribunal». En: *Archivo de Derecho Público y Ciencias de la Administración*. T. I (1968-1969). UCV. Caracas, 1971, pp. 325-340; UROSA MAGGI: ob. cit. (*Tutela judicial...*), pp. 89-93.

precedentemente. Por tanto, no podía el *a quo* más que admitir el presente recurso a través del ejercicio del control difuso de la constitucionalidad previsto en el artículo 20 del Código de Procedimiento Civil, y no como en efecto lo hizo, obviando el derecho aplicable al supuesto de autos. En consecuencia, resulta forzoso para esta Sala desaplicar por control difuso de la constitucionalidad la expresa prohibición de recurribilidad de los actos de la Administración Tributaria mediante los cuales se negaron las solicitudes de rebajas o demás facilidades en el pago de deudas no vencidas, dispuesta en el prenombrado artículo 46 del Código Orgánico Tributario vigente...¹⁴.

En cambio, el amparo tributario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 309 del Código Orgánico Tributario, solamente puede ser interpuesto «cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver peticiones de los interesados o interesadas, y ellas causen perjuicios no reparables por los medios establecidos en este Código o en leyes especiales».

Para cerrar este punto, quisiéramos destacar que la competencia para conocer de las demandas de nulidad por razones de inconstitucionalidad e ilegalidad de actos de efectos generales dictados bajo la forma de providencias administrativas, por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), corresponde a la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia¹⁵ (Véase, entre otras, las sentencias dictadas por esa Sala bajo los números 366 del 21 de abril de 2004 y 540 de fecha 27 de abril de 2011).

2. Etapas del proceso para la tramitación del recurso contencioso-tributario

El trámite del recurso contencioso-tributario, que se desarrolla bajo un proceso escrito, comprende a grandes rasgos, las siguientes etapas: interposición del recurso, notificación a la Administración Tributaria y solicitud del

¹⁴ TSJ/SPA, sent. N.º 310, de 15-02-06.

¹⁵ Véase, entre otras, TSJ/SPA, sents. N.ºs 366, de 21-04-04 y 540, de 27-04-11.

expediente administrativo, admisión (la cual resulta apelable), pruebas¹⁶ (salvo que la causa se declare de mero derecho o que se decidirá solamente con las pruebas que cursen en autos), informes escritos (salvo que el tribunal disponga que el informe y sus observaciones sean presentados oralmente) y sentencia. El procedimiento a seguir en la segunda instancia será el previsto en la Ley que rige el Tribunal Supremo de Justicia.

Para el estudio del procedimiento –siguiendo a BLANCO-URIBE¹⁷– debe tomarse en cuenta que se han considerado aplicables al proceso tributario –entre otras– las siguientes prerrogativas y privilegios:

i. Notificación de sentencias: Los juzgados superiores han implementado la práctica de ordenar la notificación del Procurador General de la República sobre el dictado y el contenido tanto del auto de admisión del recurso contencioso-tributario como del auto de admisión de pruebas y de toda sentencia interlocutoria o definitiva, con base en la prerrogativa consagrada en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República y en el criterio esbozado por la Sala Constitucional, en la que determinó la aplicación al proceso tributario de los privilegios y prerrogativas procesales de la República¹⁸.

ii. Consulta obligatoria de sentencias definitivas en las cuales la República resulte vencida¹⁹.

¹⁶ Advierte BLANCO-URIBE QUINTERO: ob. cit. («El recurso contencioso tributario»), p. 690, que los medios probatorios más empleados por los recurrentes en materia tributaria suelen ser la experticia contable y las documentales, entre las cuales se destaca el documento fundamental de la demanda (acto administrativo impugnado), acta de reparo, el expediente administrativo, y también la exhibición y la prueba de informes de terceros.

¹⁷ BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto: «Privilegios y prerrogativas procesales del Estado en la justicia contencioso tributaria». En: *Justicia tributaria*. T. IV. Academia de Ciencias Políticas y Sociales-FUNEDA-UNIMET-Acceso a la Justicia. Caracas, 2012, pp. 16, 18 y 20.

¹⁸ *Vid.* TSJ/SC, sent. N.º 1108, de 04-11-10.

¹⁹ *Vid.* TSJ/SPA, sents. N.ºs 911, de 06-08-08 y 1655, de 18-11-09.

iii. Remisión a discreción del expediente administrativo: De acuerdo con el criterio sostenido por la Sala Político-Administrativa²⁰, se permite la consignación del expediente administrativo en todo estado y grado del proceso (incluso después de vista la causa), lo cual, entre otros aspectos, contradice abiertamente el principio de preclusión e impide el desarrollo de un verdadero contradictorio en el proceso, por lo cual consideramos que resulta lesivo de los derechos a la defensa, al debido proceso y a la tutela judicial efectiva.

BLANCO-URIBE cuestiona que, si bien los tribunales tributarios requieren la remisión del expediente administrativo, tal exigencia suele ser desacatada por las autoridades de la administración tributaria:

... frente a la no imposición de sanciones por parte de los jueces (no obstante el obvio desacato de la majestad del Poder Judicial) y el hecho de no asumir, como corresponde en derecho y en el pasado la jurisprudencia así lo hizo, que la carga de la prueba del cumplimiento del procedimiento administrativo, como soporte garantía del debido proceso, corresponde a la Administración Tributaria, siendo el medio idóneo para ello el expediente administrativo, y que su ausencia en autos debe hacer presumir la ilegalidad del acto administrativo impugnado²¹.

En ese mismo sentido, en el «Informe sobre las conclusiones y recomendaciones del tema I (La Administración Tributaria)» de las XIII Jornadas venezolanas de Derecho Tributario, celebradas del 18 al 24 de noviembre de 2014, se exhortó al Poder Judicial a que:

... tome en cuenta la falta de actividad probatoria de los abogados representantes del Estado, como en el pasado lo ha hecho en cuanto al no envío del expediente administrativo al tribunal de la causa, temas éstos estrechamente vinculados, en tanto dicha actitud pasiva se equipara a la falta de prueba e inmotivación del acto administrativo impugnado, por omisión del procedimiento legalmente establecido, en virtud de que dicho

²⁰ *Vid.* TSJ/SPA, sent. N.º 1257, de 12-07-07.

²¹ BLANCO-URIBE QUINTERO: ob. cit. («El recurso contencioso tributario...»), p. 615.

acto no se basta por sí mismo, no se encuentra motivado plenamente de manera aislada, y debe, forzosamente, estar respaldado por el correspondiente expediente²².

iv. No condenatoria en costas²³.

Otra prerrogativa que se ha extendido a los procesos tributarios es el «agotamiento del antejuicio administrativo». En efecto, tanto la Sala Constitucional como la Sala Político-Administrativa²⁴ han considerado que, si se intenta una demanda en la que se acumulen pretensiones de nulidad de actos administrativos (tributarios) y pretensiones de resarcimiento patrimonial por los daños y perjuicios sufridos por esos actos, se requiere el agotamiento previo del procedimiento previsto en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (antejuicio administrativo).

Esta última ha sido, sin duda, una de las prerrogativas más cuestionadas por la doctrina, y apenas nos limitaremos a reseñar algunas de las principales críticas que se le han formulado:

a. Argumenta TOBÍA DÍAZ que la aplicación del referido criterio judicial «al proceso contencioso tributario, tal cual como se encuentra hoy regulado en nuestro Código Orgánico Tributario, haría nugatoria –en la práctica– la posibilidad de que el particular pueda ejercer el derecho de acumular, en su recurso contencioso tributario, las pretensiones que tienen por objeto la declaratoria de contrariedad a derecho del acto u omisión, con la pretensión de condena por los daños y perjuicios que sean imputables al funcionamiento de la Administración Tributaria»²⁵.

²² Vid. *Revista de Derecho Tributario*. N.º 145. AVDT. Caracas, 2015, p. 243. Sobre la relevancia probatoria del expediente administrativo en la carga de la prueba del proceso tributario, puede consultarse: ABACHE CARVAJAL, Serviliano: «Repensando el proceso tributario y la carga probatoria en el Derecho venezolano». En: *Revista de Derecho Tributario*. N.º 148. AVDT. Caracas, 2015, pp. 44-50.

²³ Vid. TSJ/SC, sent. N.º 1238, de 30-09-09; TSJ/SPA, sent. N.º 1200, de 05-10-11.

²⁴ Vid. TSJ/SC, sent. N.º 1355 y TSJ/SPA, sent. N.º 149, citadas *supra*.

²⁵ TOBÍA DÍAZ: ob. cit. («Las pretensiones procesales...»), pp. 143-173.

b. Para BETANCOURT RAMÍREZ, la aplicación de este criterio de la Sala Político-Administrativa de exigir la reclamación previa ante la Administración o «antejuicio» como prerrogativa procesal en favor de la Procuraduría General de la República, atendiendo a los lapsos de caducidad dispuestos en el Código Orgánico Tributario, hace casi materialmente imposible elevar una pretensión de nulidad a la par de una condena en la jurisdicción contencioso-tributaria²⁶.

c. BLANCO-URIBE califica a esta institución como «lamentablemente ineficiente e inoperante»²⁷.

Como una crítica adicional a las ya reseñadas, consideramos que resulta un contrasentido obligar al afectado a pretender la obtención de una indemnización, por vía del antejuicio administrativo, como consecuencia de los daños generados por un acto administrativo, si este no ha sido anulado previamente. En atención al principio de economía procesal, y a la exigencia de garantizar los derechos de acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva, se justifica la acumulación de ambas pretensiones, y no cabe duda de que, en estos casos, la declaratoria de nulidad del acto administrativo constituye el presupuesto necesario para evaluar la procedencia de la indemnización reclamada, debiendo ventilarse ambos asuntos en un mismo proceso.

²⁶ BETANCOURT RAMÍREZ, Daniel: «Las pretensiones de condena en el Derecho Procesal Tributario venezolano como expresión de la garantía patrimonial integral de los contribuyentes frente al funcionamiento de la Administración Tributaria». En: *Revista de Derecho Tributario*. N.º 148. AVDT. Caracas, 2015, p. 100.

²⁷ BLANCO-URIBE QUINTERO: ob. cit. («El recurso contencioso tributario...»), p. 626. El mismo autor destaca en: «Costas, daños y perjuicios en el proceso tributario». En: *Jornadas internacionales: cuestiones actuales de Derecho Tributario*. FUNEDA. Caracas, 2007, pp. 126-128, que salvo revisión exhaustiva, la única referencia jurisprudencial que conocía para el 2007, de una condena patrimonial mediante un recurso contencioso-tributario, era la contenida en sentencia del Juzgado Superior Primero de lo Contencioso-Tributario dictada con asociados el 04-12-03, caso SOFAVEN, en la que luego de declararse con lugar el recurso contencioso-tributario en la definitiva, se anuló el acto administrativo impugnado y se condenó a la Administración Tributaria al pago de intereses moratorios y a la indemnización de daños y perjuicios.

En general, no se discute que la aplicación de este conjunto de prerrogativas y privilegios, a las cuales se suman otras que no hemos mencionado en estas breves notas, constituye un asunto que debería ser objeto de revisión, a través de una futura y necesaria reforma del Código Orgánico Tributario y de la reformulación de los criterios sostenidos por los órganos jurisdiccionales, dado que se trata, en la mayoría de los casos, de aspectos que atentan contra la verdadera efectividad de la justicia tributaria y, por ende, constituyen obstáculos para el adecuado ejercicio de los derechos de acceso a la justicia, a la defensa, al debido proceso y a la tutela judicial efectiva de los administrados.

3. Los principales poderes del juez tributario

En las etapas aludidas puede destacarse la existencia de los siguientes poderes del juez contencioso-tributario:

i. En materia de medidas cautelares: El artículo 270 del Código Orgánico Tributario contempla la potestad de decretar, a instancia de parte, la suspensión total o parcial de los efectos del acto recurrido.

La reforma del Código Orgánico Tributario de 2001 eliminó la medida cautelar de pleno derecho de suspensión automática de los efectos del acto administrativo impugnado, por la mera interposición del recurso contencioso-tributario, la cual estuvo recogida en los Códigos de 1983, 1992 y 1994²⁸.

Dicha modificación ha sido cuestionada por considerarla como un retroceso en materia de acceso a la justicia tributaria y violatoria del principio de progresividad de los derechos humanos, al ser la regulación que existía

²⁸ Allan R. BREWER-CARIAS presentó en el año 1999, en su condición de constituyente, una propuesta para elevar a rango constitucional el carácter suspensivo de los recursos, con base en la doctrina de la Corte Suprema de declarar contrario a la Constitución el principio *solve et repete*, proposición que evidentemente no fue acogida (*vid.* del autor citado: «Sobre el proceso de elaboración de las normas relativas al sistema tributario en la Constitución de 1999»). En: *Liber amicorum homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruan Santos*. AVDT. C. E. WEFER H. y G. A. VALLADARES, coords. Caracas, 2018, pp. 160 y 161).

anteriormente, la única garantía cierta de exclusión del contraprincipio *solve et repete*²⁹, que representa una limitación grave e injustificada al ejercicio efectivo del derecho a la defensa, que contraviene las exigencias constitucionales del debido proceso y de la tutela judicial efectiva.

Posteriormente, en la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014, se eliminó el efecto suspensivo de la interposición del recurso jerárquico, dado que el artículo 257 señala textualmente: «la interposición del recurso (jerárquico) no suspende los efectos del acto recurrido». Esto constituía una doble garantía para el recurrente, ya que no se generarían intereses por demora (no se incrementarían el monto a pagar) durante el plazo en que se tramitara y decidiera su reclamo y, por otro lado, no se le obligaría a pagar un monto que posiblemente no fuera el correcto, para así garantizar su derecho a la defensa³⁰.

En este acápite se debe considerar la «interpretación correctiva» de la Sala Político-Administrativa, al establecer que los requisitos para acordar la medida de suspensión de efectos son acumulativos y que donde la norma dice «o» debe leerse «y»³¹. Se trata de una decisión que puede incluirse en el género de las denominadas «sentencias interpretativas», considerando los efectos *erga omnes* y el alcance general que pretende otorgársele a la

²⁹ BLANCO-URIBE QUINTERO: ob. cit. («El recurso contencioso tributario»), pp. 680-681.

³⁰ «Nuevo Código Orgánico Tributario: ¿menos impuestos o más represión?», en: <http://cedice.org.ve/observatoriolegislativo/wp-content/uploads/2017/04/ACB-Sobre-el-COT-LAHO-1.pdf>.

³¹ Vid. TSJ/SPA, sent. N.º 607, de 03-06-04. Una posición crítica con respecto a esta decisión puede verse en los siguientes trabajos: BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto: «No existe una tal interpretación correctiva, a cargo de los jueces. Artículo 263 del Código Orgánico Tributario». En: *Revista de Derecho Tributario*. N.º 137. AVDT. Caracas, 2013, pp. 77-107; BELISARIO RINCÓN, José Rafael: «Las potestades de recaudación de la Administración Tributaria vs. el principio constitucional de igualdad». En: *XIII Jornadas venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT. Caracas, 2014, pp. 593-599 (también de este mismo autor: «La grave crisis del principio de legalidad tributaria en Venezuela. Basado en el artículo “¿Se encuentra en crisis el principio de legalidad en Venezuela?” del profesor Gabriel Ruan». En: *Liber amicorum homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruan Santos*. AVDT. C. E. WEFER H. y G. A. VALLADARES, coords. Caracas, 2018, pp. 192-197).

modificación de la norma, las cuales son propias del ejercicio del control concentrado de constitucionalidad de las leyes, y dictar este tipo de decisiones, bajo los parámetros en que se ha aceptado la utilización de esta técnica, es una competencia que corresponde a los tribunales constitucionales, y en el caso venezolano, a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, por lo cual creemos que la Sala Político-Administrativa actuó en este caso extralimitándose en el ejercicio de sus funciones.

También debe destacarse que en el ámbito del contencioso-tributario se acepta la presentación de solicitudes de medidas cautelares innominadas y amparos cautelares³².

ii. Declaratoria de mero derecho o de que se decida con los elementos que cursan en autos: El artículo 275 del Código Orgánico Tributario establece que el juez puede decretar, previa solicitud de partes, «que se decida la causa como de mero derecho, o solo con los elementos de prueba que consten ya en autos». En relación con este supuesto, la jurisprudencia ha considerado que es necesario que ambas partes lo soliciten para que pueda ser acordado³³.

iii. Poder de declarar la perención: De conformidad con lo dispuesto en el artículo 272 del Código Orgánico Tributario, la instancia se extingue por el transcurso de un año sin haberse ejecutado ningún acto de procedimiento, y la inactividad del juez, después de vista la causa, no produce la perención.

Junto a esta hipótesis pueden mencionarse, como supuestos afines que ponen fin al juicio tributario³⁴: a. la pérdida del interés procesal desarrollada por la

³² BADELL MADRID: ob. cit., p. 266.

³³ Sobre las condiciones para aplicar esta figura véase sentencia del Juzgado Superior Contencioso Tributario de la Región Zuliana, de 19-01-10, exp. N.º 987-09, <http://caracas.tsj.gob.ve/DECISIONES/2010/ENERO/792-19-987-09-012-2010.HTML> y del Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, de 17-04-17, asunto AP41-U-2016-000163, <http://aragua.tsj.gob.ve/DECISIONES/2017/ABRIL/2099-17-AP41-U-2016-000163-INTERLOCUTORIA19-2017.HTML>.

³⁴ ROMERO-MUCI, Humberto: «Evolución (o involución) jurisprudencial en el contencioso tributario». En: *XXXVIII Jornadas J. M. Domínguez Escovar: Avances jurisprudenciales*

Sala Constitucional (sent. N.º 956, de 01-06-01) a partir de una interpretación del principio de tutela judicial efectiva, y acogida por la Sala Político-Administrativa (sent. N.º 1337, de 24-09-09); b. a ello se agrega la declaratoria, de oficio, de extinción por prescripción de la obligación tributaria por el retardo judicial en sentenciar la causa contenciosa, cuando esta se encuentra paralizada después de la vista de la causa³⁵.

iv. Iniciativa probatoria (artículo 283 del Código Orgánico Tributario): Luego de presentados los informes, el juez puede, si lo juzga conveniente, «dictar auto para mejor proveer, con arreglo a la disposición contenida en el artículo 514 del Código de Procedimiento Civil».

v. Comisionar (artículo 279 del Código Orgánico Tributario): El tribunal puede dar comisión para la práctica de diligencias de sustanciación o ejecución a los que sean inferiores, aunque tengan su sede en el mismo lugar, no siendo aplicables las excepciones establecidas en el único aparte del artículo 234 del Código de Procedimiento Civil. Como veremos un poco más adelante, los poderes de ejecución del juez tributario se han visto reducidos sustancialmente, por lo que serán pocos los casos en que pueda comisionar para la práctica de diligencias de ejecución.

del contencioso administrativo en Venezuela. Instituto de Estudios Jurídicos «Ricardo Hernández Álvarez». Barquisimeto, 2013, pp. 424-430.

³⁵ *Vid.* a título ilustrativo, TSJ/SPA, sent. N.º 1058, de 20-06-07. BLANCO-URIBE QUINTERO: ob. cit. («Privilegios y prerrogativas...»), p. 7, indica de pasada, que mucho habría que decir en temas como: «la prohibición de ocurrencia de la prescripción extintiva del crédito tributario litigioso después de vista la causa en espera de sentencia; con ese horrible engendro que han dado en llamar “pérdida o decaimiento del interés procesal”, mientras pasan años y años de espera de la sentencia». Sobre estas figuras puede consultarse también: DÍAZ IBARRA, Valmy J. «Perención de la instancia y pérdida del interés procesal en el contencioso tributario. Un estudio jurisprudencial de la cuestión». En: *30 años de la codificación del Derecho Tributario en Venezuela. Memorias de las XI jornadas venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT. Caracas, 2012, pp. 239-263; y también en la anterior obra colectiva: ESCALANTE ELGUEZABAL, Xabier: «La prescripción en el contexto del procedimiento contencioso tributario», pp. 265-300.

vi. Disponer que los informes y las observaciones sean presentados en forma oral: El artículo 282 parágrafo único del Código Orgánico Tributario dispone que el tribunal, cuando el caso así lo amerite, podrá disponer que tanto los informes como sus observaciones sean expuestos en forma breve y oral.

vii. Alcance del poder de sustitución del juez contencioso-tributario: Potestad para dictar decisiones que van más allá de la simple anulación y pueden incluir la condena al pago de sumas de dinero, reparación de daños y perjuicios y el restablecimiento de las situaciones jurídicas lesionadas por la actividad de la Administración Tributaria. La jurisprudencia ha admitido, con base en lo dispuesto en el artículo 259 de la Constitución y el principio de universalidad del control jurisdiccional, que en el marco del procedimiento para la tramitación del recurso contencioso-tributario, el juez, además de declarar la nulidad de actos, puede condenar al pago de sumas de dinero o reparación de daños y perjuicios y, en general, disponer lo necesario para restablecer las situaciones jurídicas lesionadas ante cualquier expresión de la actividad de la Administración Tributaria que tenga fundamento en una relación jurídico-tributaria, como, por ejemplo, actuaciones materiales o vías de hecho.

En ese orden de ideas, la Sala Político-Administrativa indicó lo siguiente:

... esta Sala considera oportuno realizar algunas consideraciones respecto a la competencia de los jueces de lo contencioso tributario como órganos de administración de justicia; en especial, para determinar tributos y accesorios en las causas sometidas a su examen. En tal sentido, el artículo 259 de la Constitución (...) se observa que los órganos de la jurisdicción contencioso-tributaria, la cual se encuentra incluida dentro del contencioso-administrativa, gozan de los más amplios y plenos poderes en el análisis y decisión de los asuntos sometidos a su consideración, extendiéndose más allá del aspecto meramente declarativo de la nulidad de las decisiones administrativas ilegales; es decir, la función jurisdiccional de los tribunales contencioso tributarios es plena, no se limita simplemente a la revisión de la legalidad objetiva de los actos administrativos emanados de la Administración, sino que además, puede disponer lo

necesario para llevar a cabo la restitución de la situación jurídica infringida. Tal competencia, como puede ser observada, proviene en forma exclusiva del texto constitucional, y su fundamento o génesis se encuentra en la concepción de Estado de Derecho, lo cual permite el ejercicio de mecanismos de control a todos los jueces perteneciente a dicha jurisdicción contencioso-administrativa, pues ellos se encuentran investidos en el ámbito de sus funciones, del deber-potestad de velar por la integridad de la Carta Magna, así como garantizar el cumplimiento de lo estatuido en las leyes. Ahora bien, en lo que respecta al caso de autos, se observa que el apoderado judicial (...) señaló que el *a quo* solo podía anular en su caso el acto, sin poder determinar montos por concepto de contribuciones y multas a pagar por parte de la recurrente, ya que en su opinión, constituía una usurpación de funciones siendo que el órgano del cual emanó el acto recurrido, era el encargado de efectuar nuevamente el cálculo de tributos y accesorios. Así las cosas, del fallo apelado se observa que el juez de la causa, una vez comprobado que la aportante recurrente incumplió con su obligación de efectuar los pagos correspondientes a los aportes contemplados en los numerales 1 y 2 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa, procedió a llevar a cabo la determinación de las cantidades debidas en tales conceptos e impuso la multa como consecuencia de la falta de cumplimiento de su obligación. Para ello, tomó en cuenta el criterio reiterado de esta Sala respecto a la no gravabilidad de las utilidades percibidas por los trabajadores, con la alícuota del 2 % prevista en el referido numeral 1. En tal sentido, tal como se indicó anteriormente, todos los jueces de la jurisdicción contencioso-administrativa y, en especial, de la jurisdicción contencioso-tributaria, tienen el deber-potestad de velar por la integridad y estricto cumplimiento de la Carta Magna y las leyes, pudiendo incluso ejercitar sus amplio poderes para lograr la restitución de la situación jurídica infringida por la actividad administrativa. En ese sentido, es prudente señalar lo establecido en los artículos 116 y 117 del entonces vigente Código Orgánico Tributario de 1994, aplicables *ratione temporis* al caso de autos, disponían lo siguiente: «artículo 116.- La determinación es el acto o conjunto de actos que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia» «artículo 117.-

Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables, deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación, o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo que dispongan las leyes especiales». De lo anterior se desprende que la ley no señala expresamente que la Administración Tributaria, sea la que posea en forma exclusiva y excluyente la competencia para llevar a cabo el procedimiento de determinación de la obligación tributaria. En efecto, la ley establece la posibilidad de que sean los mismos particulares los que la puedan llevar a cabo, correspondiéndole posteriormente a la Administración Tributaria la facultad de verificar la misma. De lo anterior se deriva que los órganos jurisdiccionales integrantes de la jurisdicción contencioso-tributaria, pueden llevar a cabo la determinación de obligaciones tributarias así como de sus correspondientes sanciones; es decir, proceder al cálculo de la deuda tributaria y sus accesorios, pues dicha determinación radica en la facultad de control que la Constitución y la ley reconocen a la jurisdicción contencioso-administrativa –y a la especial contencioso-tributaria– sobre la actividad de la Administración, más aún cuando el objeto controvertido desde el punto de vista de ingresos del Estado, es la certeza en la determinación de la cuota tributaria en un asunto determinado. En efecto, el control por parte de los órganos jurisdiccionales integrantes de la jurisdicción contencioso-tributaria, no debe limitarse única y exclusivamente a precisar si la determinación efectuada por la Administración Tributaria fue ajustada a derecho o no, sino que puede llevar a cabo la restitución de la situación jurídica infringida por la actividad administrativa, pues la determinación no es un acto constitutivo de un derecho, sino un acto declarativo de la existencia o inexistencia de una obligación tributaria; es decir, lo que se busca es la certeza de la cuota tributaria que debe exigirse, la cual no puede ser ajena al control del órgano jurisdiccional competente. Sobre la base de lo anteriormente expuesto, puede señalarse que la determinación de la obligación tributaria llevada a cabo por el órgano jurisdiccional, procede en aquellos casos en los cuales exista previamente un procedimiento de determinación realizado por la Administración o por

el contribuyente y la cual fuere contraria a derecho. Asimismo, es necesario para que proceda la determinación por parte de los órganos jurisdiccionales que existan en autos elementos que permitan al juez precisar la exactitud de la obligación tributaria y sus accesorios. En consecuencia, la jurisdicción contencioso-tributaria puede no solo declarar la conformidad a derecho o no de la determinación que se somete a su examen, sino que podrá tomando en cuenta los elementos de autos, restituir la situación jurídica infringida, llevando a cabo la determinación o los ajustes de la obligación tributaria y de sus accesorios, estableciendo con certeza la cuota tributaria que corresponde pagar a la contribuyente, tal como ocurrió en el presente asunto. Por ello, no encuentra esta Sala justificación alguna que impida a los órganos jurisdiccionales competentes, la facultad de llevar a cabo la determinación de la obligación tributaria y de sus accesorios, más cuando la misma actúa en uso de sus facultades de control de la actividad administrativa, pues de esta manera se le brinda a las partes la efectividad de la tutela judicial solicitada³⁶.

Como se observa a partir de la lectura de la decisión, con base en lo dispuesto en el artículo 259 de la Constitución, la jurisprudencia ha admitido que el juez puede, en ejercicio de su poder de sustitución, determinar obligaciones tributarias y cuantificarlas³⁷. En este caso, tomando en cuenta la existencia de

³⁶ TSJ/SPA, sent. N.º 2638, citada *supra*.

³⁷ GALLOTTI, Alejandro: *El poder de sustitución del juez en la función administrativa*. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2015, p. 133, advierte al respecto que «la jurisprudencia venezolana ha asumido de forma bastante literal las facultades previstas en el artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, así como las facultades otorgadas por el marco legal al llamado juez contencioso tributario, admitiendo la cuantificación de deudas y determinación de tributos, situación que pareciera estar reservada a la Administración». IRIBARREN MONTEVERDE, Henrique: «¿Existe en Venezuela un recurso autónomo de plena jurisdicción?». En: *Estudios de Derecho Administrativo*. Ediciones Liber. Caracas, 2004, p. 99, sostenía para el año 1986, que en Venezuela existían recursos contencioso-administrativos de plena jurisdicción especiales, donde lo resalante venía a ser la facultad de modificar un acto administrativo en cabeza del juez de lo contencioso, y que ese era el caso de los contenciosos electoral, fiscal, inquilinario y de los recursos previstos en las leyes de Contraloría contra los reparos.

dos modalidades del poder de sustitución: declarativo y ejecutivo, el criterio adoptado se basa en la primera de ellas.

El referido criterio jurisprudencial se ratifica, entre otras decisiones:

Debe entenderse, que la función jurisdiccional de los tribunales contencioso tributarios es plena, la labor del Juez o de la Jueza no se limita simplemente a la revisión de la legalidad objetiva de los actos administrativos impugnados, sino que además está obligado a disponer lo necesario para la restitución de la situación jurídica infringida³⁸.

Bajo esa misma orientación, la Sala Constitucional indicó lo siguiente:

... esta Sala ha reconocido la posibilidad de que el juez contencioso-administrativo o tributario, pueda subrogarse «en el órgano o ente autor del acto anulado, a fin de proveer en sede judicial aquello a que tenía derecho el particular y que le fue negado o limitado en contrariedad con el Derecho»³⁹.

En esta misma sentencia se establece, implícitamente, un límite al ejercicio del poder de sustitución, asociado al respeto del derecho a la defensa, en virtud de que se presentó la siguiente situación:

No obstante lo anterior, a juicio de esta Sala, se produjo la violación del derecho a la defensa (...) al momento en que se impone una multa bajo la infracción de una norma que no fue mencionada durante el procedimiento administrativo constitutivo del acto sancionatorio, contenida en el cardinal 6 del artículo 121 de la Ley Orgánica de Aduanas, que es distinto el supuesto de hecho generador de la primigenia multa (...) En efecto, esta Sala ha reconocido la posibilidad de que el juez contencioso-administrativo o tributario, pueda subrogarse (...) pero en este caso en particular no

³⁸ TSJ/SPA, sent. N.º 875, de 22-09-10. Vease también de la misma Sala: sent. N.º 566, de 15-06-10.

³⁹ TSJ/SC, sent. N.º 320, de 02-05-14.

procede tal excepción pues no fue objeto del menor análisis en el procedimiento administrativo y supone además supuestos de hecho nuevos que motivaron sobrevenidamente la imposición de una nueva multa, contra la cual no pudo el contribuyente ejercer su derecho a la defensa. En razón de lo expresado, debe esta Sala declarar que ha lugar la solicitud de revisión constitucional propuesta por la representación (...) ya que considera que hubo violación del derecho a la defensa de la solicitante, motivo por el cual se anula de la sentencia...

Aun cuando compartimos plenamente el argumento y la solución aplicada por la Sala Constitucional, creemos que era una valiosa oportunidad para abordar un tema escasamente tratado por nuestra jurisprudencia, como lo es el de cuáles deben ser los límites en el ejercicio del poder de sustitución, por parte del juez contencioso-administrativo y tributario. Más aún cuando en el caso concreto la controversia giraba en torno a un acto sancionatorio.

Al respecto, plantea PARÉS SALAS⁴⁰, como un límite al ejercicio del poder de sustitución, que el juez administrativo no puede sustituirse a la Administración para enmendar sus errores, subsanar sus vicios o convalidar sus actos, pues su misión principal es la protección de los derechos y libertades individuales. Para este autor, la sustitución solo es posible cuando el juez busca brindar tutela judicial efectiva al particular, por cuando dicha autoridad debe ser el aliado del ciudadano individualmente considerado y un censor del Poder Público.

⁴⁰ PARÉS SALAS, Alfredo: «La resurrección parcial de la fallecida máxima según la cual sustituir a la Administración es administrar. Sobre los límites al poder de sustitución del juez administrativo, sus tentaciones y otros problemas de fondo mucho más graves». En: *Revista de Derecho Público*. N.º 135. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2013, pp. 19-33. Sobre los límites del poder de sustitución puede consultarse también: UROSA MAGGI: ob. cit. (*Tutela judicial...*), pp. 420-444; TORREALBA SÁNCHEZ: ob. cit. (*La ejecución de sentencias...*), pp. 118 y ss.; HERNÁNDEZ G., José Ignacio: «El poder de sustitución del juez contencioso-administrativo: contenido y ejecución de la sentencia». En: *El contencioso administrativo hoy. Jornadas X Aniversario*. FUNEDA. Caracas, 2004, pp. 305-346; y, la tesis doctoral de BELTRÁN DE FELIPE, Miguel: *El poder de sustitución en la ejecución de las sentencias condenatorias de la administración*. Civitas. Madrid, 1995.

viii. Aplicar supletoriamente el Código de Procedimiento Civil y la Ley de Arbitraje Comercial: De conformidad con lo dispuesto en el artículo 333 del Código Orgánico Tributario, los aspectos no regulados en el capítulo correspondiente al arbitraje tributario o en otras disposiciones del Código se regirán, en cuanto sean aplicables, por las normas de la Ley de Arbitraje Comercial y el Código de Procedimiento Civil. Igualmente, se establece en el artículo 333, que en todo lo no previsto en el título VI «De los procedimientos judiciales, del cobro ejecutivo y de las medidas cautelares», y en cuanto sea aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones del Código de Procedimiento Civil.

ix. Decretar amparo tributario contra las demoras para resolver peticiones de los interesados (artículos 309 y 311 del Código Orgánico Tributario): El amparo tributario persigue la protección del accionante frente a las demoras excesivas e injustificadas de la Administración Tributaria en resolver las peticiones que le formulen los contribuyentes, cuando tal retardo pudiera causarles perjuicios no reparables por otros medios procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 311, si el amparo tributario es declarado procedente, el juez «fijará un término a la Administración Tributaria para que se pronuncie sobre el trámite omitido» y «podrá, cuando el caso así lo amerite, sustituir la decisión administrativa previo afianzamiento del interés fiscal comprometido».

Por ello, asevera FARGIONE⁴¹ que la decisión de un amparo tributario solamente puede ordenar una conducta por parte de la Administración, y es que ella resuelva en el plazo establecido en la propia sentencia lo solicitado por el contribuyente, lo cual es común en los casos en los cuales se solicita la «certificación de liberación de derechos sucesorales», y al comentar hasta dónde llega el poder de sustitución del juez en el amparo tributario, indica que en los casos de «expedición de certificados del solvencia» los jueces han

⁴¹ FARGIONE O., María C.: «El amparo tributario, diferencias fundamentales con el amparo constitucional. Fundamentos del amparo tributario». En: *Revista de Derecho Tributario*. N.º 130. AVDT. Caracas, 2011, pp. 134 y 145.

dispuesto que, de no ser expedido por la Administración Tributaria en un plazo determinado, la propia sentencia hará las veces del certificado y será oponible a terceros.

Con relación a esta figura, advierte POU RUAN⁴² que su naturaleza ha sido muy discutida en el ámbito tributario, por cuanto, para algunos, es una especie de amparo constitucional por mora de la Administración Tributaria, mientras que, para otros, es una acción autónoma de cumplimiento, asimilable a la acción de abstención o carencia, que solo comparte con el amparo constitucional el nombre y origen común. La autora citada toma partido por la primera de las tesis mencionadas, aclara que no es posible extender el objeto de la acción específica del amparo tributario, más allá de las demoras excesivas de la Administración Tributaria en resolver peticiones de los interesados, tal y como lo han previsto el Código Orgánico Tributario de 1983 y sus sucesivas reformas, como mecanismo para hacer valer el derecho constitucional de petición y a obtener oportuna y adecuada respuesta (artículo 51 de la Constitución de 1999), y cita como ejemplo en el que ha funcionado el amparo tributario como medio de protección, el retraso para pronunciarse sobre las solicitudes de recuperación de los créditos fiscales asociados a excedentes de retenciones del impuesto al valor agregado.

Sobre la inacción o demora como objeto del amparo tributario, se pronunció la Sala Político-Administrativa y realizó las siguientes precisiones:

Bajo estas premisas, la acción de amparo tributario no procede contra cualquier inacción o demora en que incurra la Administración Tributaria, sino que ha de estar necesariamente referida y vinculada a una petición que le haya sido formulada y que no hubiese sido respondida en el plazo previsto, ante los apremios que, en tal sentido, el solicitante hubiera presentado. Por tanto, considera la Sala que la acción de amparo tributario no es la herramienta procesal idónea para impugnar los actos

⁴² POU RUAN, Elina: «El amparo tributario en Venezuela». En: *Liber amicorum homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruan Santos*. AVDT. C. E. WEFER H. y G. A. VALLADARES, coords. Caracas, 2018, pp. 638-642, 645 y 646.

administrativos de la Administración Tributaria; sino que al contrario, ésta tiene por finalidad obtener un pronunciamiento de la autoridad administrativa, siempre y cuando el perjuicio que haya causado la demora no sea –como se dijo antes– reparable por los medios procesales establecidos en el Código Orgánico Tributario. Por ello, su ejercicio solo conlleva conforme a lo dispuesto en el artículo 217 del Código Orgánico Tributario del año 1994, a que en la decisión el juez de la causa fije «... un término a la Administración Tributaria para que realice el trámite o diligencia o dispensará del mismo al actor...». En consecuencia, mediante este especial mecanismo no puede perseguirse la nulidad de acto alguno ni impedir la producción de sus efectos. Tampoco puede pretenderse, en el caso que sea necesario dispensar del trámite al actor, que tal dispensa constituya un acto declarativo o extintivo de derechos. Advertidos como han sido los requisitos de procedencia del amparo tributario, aprecia la Sala que la acción fue ejercida por la sociedad mercantil contribuyente, con motivo de las solicitudes de emisión de Certificados de Reintegro Tributario (CERT'S) ante la Administración Tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, publicada en la *Gaceta Oficial* N.º 36 095 del 27 de noviembre de 1996 (aplicable *ratione temporis*), en un período comprendido entre el 19 de septiembre de 1994 y el 23 de mayo de 1996, las cuales no fueron resueltas por la mencionada Administración dentro del plazo legalmente establecido. De modo que, por tratarse de la solicitud de emisión de Certificados de Reintegro Tributario (CERT'S) en concepto del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, debe esta Alzada analizar la configuración de tales requisitos de procedencia a la luz de lo previsto en la legislación especial reguladora de ese tributo...⁴³.

No obstante, existen decisiones de la Sala Político-Administrativa⁴⁴ que han declarado improcedentes acciones de amparo tributario incoadas frente a la excesiva demora en que habría incurrido el SENIAT, en pronunciarse sobre unas solicitudes de reintegro tributario formuladas por los contribuyentes

⁴³ TSJ/SPA, sent. N.º 232, de 13-02-07.

⁴⁴ *Vid.* por ejemplo, TSJ/SPA, sent. N.º 679, de 15-05-02.

o responsables, con base en que había operado la denegatoria presunta (silencio administrativo negativo), de dichas solicitudes de repetición por pago indebido o en exceso de tributos, ya que, en estos casos, los perjuicios causados por la demora o inactividad de la Administración podían ser reparados mediante el ejercicio del recurso contencioso-tributario de anulación contra el acto denegatorio «presunto».

El criterio sostenido en tales decisiones ha sido fuertemente cuestionado, sobre la base de que no le era posible rechazar las acciones de amparo tributario intentadas, no solo por el hecho de que el silencio administrativo se produjo en fase de petición, esto es, en ausencia de un acto expreso previo (sentencia Redimaq), sino, principalmente, porque, habiéndose solicitado la protección judicial del derecho de petición, debía ser obvio para la Sala que el recurso contencioso-tributario de anulación no era el mecanismo procesal idóneo para obligar a la Administración Tributaria a pronunciarse, expresamente, sobre las solicitudes de repetición por pago en exceso de tributos presentadas por las empresas accionantes⁴⁵.

x. La problemática acerca de la reducción de los poderes cautelares y de ejecución del juez tributario en la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014 (la inconstitucionalidad de la desjudicialización parcial o «administrativización» de algunos poderes del juez contencioso-tributario, artículos 287, 288, 290 a 308 y parágrafo único del 330 del Código Orgánico Tributario): Un aspecto ampliamente cuestionable de la reforma del Código en el año 2014 es la reducción sustancial de los poderes cautelares y de ejecución del juez tributario.

Dicha disminución se observa en las siguientes normas, las cuales atribuyen competencia a la Administración Tributaria, en asuntos que correspondían, según el Código Orgánico Tributario de 2001, al juez tributario:

⁴⁵ FERMÍN FERNÁNDEZ, Juan Carlos: «Ineficacia del recurso contencioso tributario de anulación como medio de protección frente al silencio o inactividad de la Administración Tributaria: Comentarios críticos a la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en materia de amparo tributario». En: *VII Jornadas venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT. Caracas, 2004, p. 41.

a. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 287 y 288 del Código Orgánico Tributario, cuando el recurso contencioso-tributario es declarado sin lugar o parcialmente con lugar, el tribunal fijará en la sentencia un lapso de cinco días continuos, para que la parte vencida efectúe el cumplimiento voluntario; vencido ese lapso sin que este se hubiere producido, la Administración Tributaria ejecutará forzosamente la sentencia conforme al procedimiento de cobro ejecutivo previsto en el Código.

b. Atendiendo al párrafo único del artículo 330 del Código Orgánico Tributario, la ejecución del laudo arbitral corresponde a la Administración Tributaria, de acuerdo con las normas de ejecución de sentencia establecidas en dicho Código.

c. Se establece en el artículo 303 del Código Orgánico Tributario, que la Administración Tributaria podrá adoptar medidas cautelares, en los casos en que exista riesgo para la percepción de los créditos por tributos, accesorios y multas, aun cuando se encuentren en proceso de determinación, o no sean exigibles por causa de plazo pendiente. Dichas medidas cautelares pueden consistir, entre otras, en: 1. embargo preventivo de bienes muebles y derechos; 2. retención de bienes muebles; 3. prohibición de enajenar y gravar bienes inmuebles; 4. suspensión de las devoluciones tributarias o de pagos de otra naturaleza que deban realizar entes u órganos públicos a favor de los obligados tributarios, y 5. suspensión del disfrute de incentivos fiscales otorgados.

Se trata de una temática que ya ha sido abordada por la doctrina especializada en materia tributaria, y en ese sentido resulta útil pasar a reseñar las principales críticas planteadas. Hasta donde tenemos conocimiento, quien ha examinado este asunto con mayor profundidad ha sido BLANCO-URIBE⁴⁶, quien ha argumentado lo siguiente:

⁴⁶ BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto: «Desjudicialización de la función jurisdiccional: Código Orgánico Tributario 2014». En: *Libro homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el centenario de su fundación 1915-2015*. T. III. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas, 2015, pp. 1619-1654; esta posición la ratifica posteriormente, de manera resumida, en: «El Código Orgánico Tributario de 2014... un Estado de excepción permanente». En: *Revista de Derecho Público*. N.ºs 143-144. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2015, pp. 126-129.

El Código Orgánico Tributario de 2014 privó al juez, es decir, al Poder Judicial, de sus atribuciones constitucionales como ejecutor de sus sentencias y de los laudos arbitrales en materia tributaria, instaurando una suerte de procedimiento administrativo especial, que se ha llamado «cobro ejecutivo» (artículos 290 al 302), normativa que suplanta al «juicio ejecutivo tributario», sin perjuicio de cercenarle también poder cautelar general, menoscabando los derechos de acceso a la justicia, al debido proceso y a la tutela judicial efectiva.

Cualquier otra rama del Poder Público que pretenda arrogarse la atribución de ejecutar sentencias y laudos arbitrales estaría obrando de manera inconstitucional, por violación de letra expresa del texto constitucional, incurriendo en usurpación de funciones o de autoridad y por menoscabo del principio de separación de poderes, del principio de supremacía de la Constitución, del derecho a la tutela judicial efectiva y del valor superior de preeminencia de los derechos humanos. Y lo mismo puede decirse en cuanto concierne a la inconstitucionalidad teleológica o material, si se pretende privar al Poder Judicial de su poder cautelar general. Ello no quiere decir que autoridades correspondientes a otras ramas del poder público no puedan intervenir en la ejecución de la sentencia y del laudo arbitral, e incluso en el aseguramiento del cobro de las pretendidas obligaciones pecuniarias, bajo el control y conducción del juez que lo solicite, pues no debe olvidarse la vigencia del principio de colaboración de los poderes.

Ha operado una aberrante confiscación de parte sustancial de la función jurisdiccional, al cercenarle al juez superior de lo contencioso tributario, sus facultades jurídico constitucionales, como juez natural, para ejecutar sus sentencias y laudos arbitrales, para asegurar las resultas de los fallos.

La fase de ejecución de sentencias pasa a ser un pretendido procedimiento administrativo de ejecución.

Se faculta a la Administración Tributaria a intervenir el patrimonio de la otra parte, sin control judicial, unilateralmente y sin control del garante del principio de preeminencia de derechos humanos, como lo es el Poder Judicial, colocándola como juez y parte frente al contribuyente o responsable tributario.

Los artículos 303 al 308 suprimen el anterior proceso judicial cautelar autónomo, y el presunto acreedor será el único «juzgador» acerca de la existencia del riesgo que el mismo anuncia, pudiendo elegir la medida que se le ocurra, determinando la duración de la medida y su sustitución o ampliación. Además será el presunto acreedor quien decida la oposición que pueda hacer el afectado, y estamos ante controversias jurídicas que son la razón de ser del Poder Judicial, en ejercicio de la función jurisdiccional, como tercero imparcial e independiente, en pro de la consecución de la paz social y del respeto preeminente de los derechos humanos, y garante del derecho a la tutela judicial efectiva.

Existe una clara inconstitucionalidad al desposeer al Poder Judicial de componentes esenciales de la función jurisdiccional, como lo es el tema del aseguramiento de la ejecución de la sentencia, en caso de resultar gananciosa la Administración Tributaria, y lo concerniente al aseguramiento del cobro de las pretendidas deudas tributarias, en suplantación de lo que fue el proceso cautelar autónomo, ambas cosas por intermedio del poder cautelar general (judicial), todo lo cual se desjudicializa absolutamente, no obstante que se trata de una controversia entre partes.

La inconstitucionalidad se sustenta en que el Poder Ejecutivo, como legislador de excepción, vulneró el principio de separación de los poderes usurpando la autoridad del Poder Judicial (artículos 136 y 138), al confiscarle parte sustancial de la función jurisdiccional (artículo 253); desobedeció su obligación de respetar la Constitución (artículos 7 y 137); desacató su deber general de orientar su actuación conforme a los valores superiores de libertad, justicia y preeminencia de los derechos humanos (artículo 2); pretermitió el fin estatal de respetar la dignidad de la persona y garantizar el cumplimiento de los principios y derechos constitucionales (artículo 3); e, ignoró su deber específico de garantizar el goce y ejercicio de los derechos humanos (artículo 19), con violación particular de los derechos de acceso a la justicia, a la tutela judicial efectiva y al debido proceso (artículos 26 y 49).

En opinión de WEFPE⁴⁷, la amplísima posibilidad de la Administración Tributaria de dictar medidas cautelares autónomas en las circunstancias previstas en el artículo 303 del Código Orgánico Tributario, y la novísima regulación del llamado «cobro ejecutivo», que permite a la Administración Tributaria, de forma independiente y sin la participación del juez, llevar a cabo la ejecución de los actos administrativos de contenido tributario, incluso los de contenido sancionatorio, constituyen un socavamiento de las garantías procesales.

BELISARIO RINCÓN⁴⁸ califica como arbitrarias «las nuevas normas sobre el procedimiento de cobro ejecutivo y la posibilidad de que la Administración Tributaria dicte medidas cautelares para resguardar sus propios intereses económicos, sin que medie actuación alguna del Poder Judicial».

También en contra de la desjudicialización del juicio ejecutivo y de las medidas cautelares se pronuncia ROMERO-MUCI⁴⁹, por considerarlas como situaciones violatorias de los derechos de acceso a la justicia, tutela judicial efectiva, debido proceso, presunción de inocencia, derecho a la igualdad de las partes en el proceso y el derecho a la integridad del patrimonio.

BETANCOURT RAMÍREZ⁵⁰ califica como inconstitucional la potestad cautelar con que fue dotada la Administración Tributaria en la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014.

⁴⁷ WEFPE, Carlos E. «La reforma penal tributaria de 2014. Un ensayo sobre Derecho Penal del enemigo». En: *Libro homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el centenario de su fundación 1915-2015*. T. III. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas, 2015, pp. 1516 y 1517.

⁴⁸ BELISARIO RINCÓN: ob. cit., pp. 202 y 203.

⁴⁹ ROMERO-MUCI, Humberto: «(In)moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y la anomia social», pp. 26-29, en: <https://www.academia.edu>.

⁵⁰ BETANCOURT RAMÍREZ: ob. cit., pp. 104-108.

KORODY TAGLIAFERRO⁵¹ cuestiona la única modificación introducida al arbitraje tributario en el Código Orgánico Tributario de 2014, que es la de que ahora la ejecución del laudo corresponde a la Administración Tributaria, en razón de que, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 253 de la Constitución, solamente los órganos de justicia son los llamados a ejecutar coactivamente los actos jurisdiccionales, y delegar «esa potestad es desequilibrar la balanza en la relación de derecho que debe existir entre el contribuyente y la Administración, pues hace recaer en una de las partes la ejecución que obra en su favor o incluso en su contra, con lo cual se genera un conflicto de intereses que evidentemente es poco práctico y definitivamente inconstitucional».

Coincide SIBLESZ VISO⁵² con estas opiniones, al sostener que atribuir la ejecución del laudo arbitral –así como la ejecución forzosa de la sentencia dictada por los tribunales de lo contencioso-tributario– a la Administración Tributaria es violatorio de la norma fundamental y suprema del ordenamiento jurídico, así como de los derechos constitucionales a la tutela judicial efectiva y a la defensa; desconoce lo dispuesto en el artículo 253 de la Constitución, y quebranta la igualdad de las partes frente a la controversia.

Se trata, en general, de críticas muy bien fundamentadas. Ciertamente, la función jurisdiccional no se agota, tal como está reconocido en nuestra Constitución, con la decisión que pone fin a la controversia, sino que abarca la actividad tendiente a hacer efectivo el cumplimiento de la sentencia, a asegurar la efectiva materialización de lo decidido.

El proceso debe diseñarse de modo que sea una garantía para que las partes ejerzan su derecho a la defensa. Resulta contradictorio que, por una parte,

⁵¹ KORODY TAGLIAFERRO, Juan Esteban: «Medios alternativos de resolución de controversias fiscales: comentarios a los trabajos del Dr. Gabriel Ruan Santos: “Visión crítica sobre la transacción y el arbitraje en el Derecho Tributario hacia los acuerdos procedimentales” y “El arbitraje tributario”». En: *Liber amicorum homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruan Santos*. AVDT. C. E. WEFER H. y G. A. VALLADARES, coords. Caracas, 2018, pp. 669-670.

⁵² SIBLESZ VISO, Romina: «El arbitraje (tributario) en Venezuela: derecho y conflicto». En: *Revista de Derecho Tributario*. N.º 153. AVDT. Caracas, 2017, pp. 162 y 163.

se reconozcan los amplios poderes del juez contencioso-tributario en la fase de decisión del proceso, para luego encontrarnos con que no tiene capacidad para ejecutar buena parte de sus decisiones o que ha perdido una parte sustancial de sus poderes cautelares.

Tal como lo advierte JINESTA LOBO⁵³, el poder cautelar y ejecutorio del juez contencioso-administrativo es el «baremo del grado de la efectividad y eficacia de la tutela jurisdiccional», y, como hemos visto, la evaluación de la reforma del Código en el año 2014, bajo esa perspectiva, no arroja un resultado favorable.

En conclusión, bajo el marco normativo vigente, el juez tributario está dotado de poderes de sustanciación, de decisión (anulación, condena, restitución), y de un poder cautelar que ahora es más limitado con respecto a los códigos anteriores, careciendo, además, de poder para ejecutar las decisiones en las que los recursos contencioso-tributarios sean declarados sin lugar o parcialmente con lugar y los laudos arbitrales, situación que deberá ser corregida a través del ejercicio del control concentrado o difuso de la constitucionalidad, o por vía de una eventual reforma del Código Orgánico Tributario, a los fines de que se adapte a las exigencias constitucionales en materia de las potestades que deben otorgarse al juez para que pueda ejercer adecuadamente la función jurisdiccional.

* * *

Resumen: El autor examina los poderes del juez tributario, según la última reforma importante del Código Orgánico Tributario de 2014. En tal sentido, comenta cuál sería la naturaleza del contencioso-tributario, las etapas de tramitación del recurso contencioso-tributario y los principales poderes del juez tributario. **Palabras clave:** contencioso-tributario, poderes del juez, poder de sustitución, poder cautelar, poder de ejecución. Recibido: 27-09-21. Aprobado: 01-11-21.

⁵³ JINESTA LOBO, Ernesto: *La dimensión constitucional de la jurisdicción contencioso administrativa*. Editorial Guayacán. San José, 1999, p. 169.