

El bloqueo del acceso de contribuyentes a portales web de la administración tributaria como vía para la reedición del inconstitucional solve et repete

Blocking taxpayers' access to tax administration web portals as a way to reissue the unconstitutional solve et repete

Julio César Díaz Valdez
Universidad Católica Andrés Bello (UCAB)-Guayana
Correo: jdiazval@ucab.edu.ve
ORCID: 0000-0002-1923-8743

Resumen

El presente trabajo pretende demostrar que el acceso al portal *web* de las Administraciones Tributarias para recibir las declaraciones de impuestos de los contribuyentes no deben ser restringidas, bajo el pretexto que estos tienen alguna deuda con el fisco. En la actualidad, algunas Administraciones Tributarias bloquean el acceso al portal hasta tanto el sujeto pasivo, pague la obligación adeudada, y de esa forma impiden el cumplimiento de las obligaciones que ponen en riesgo el ejercicio de las actividades económicas. Con esta investigación monográfica de tipo documental, el autor concluye que las restricciones al portal, constituye una actuación ajena al principio de juridicidad y configura una coacción injusta que menoscaba los derechos y garantías constitucionales como el debido proceso, el derecho a la defensa, la presunción de inocencia y la igualdad y la tutela judicial efectiva.

Palabras clave: Administración Tributaria, el debido proceso, principio de juridicidad.

Abstract

This paper intends to demonstrate that, the access of the web portal of the tax Administrations to receive tax returns from taxpayers should not be restricted, *under the pretext* that they have a debt with the tax authorities. At present, some Tax Administrations block access to the portal until the taxpayer, pays the obligation owed, thus preventing compliance with other obligations that jeopardize the exercise of economic activities. With this monographic research of documentary type, the author concludes that the restrictions to the portal, constitutes an action alien to the principle of legality and configures an unjust coercion that undermines the constitutional rights and guarantees such as due process, the right to defense, the presumption of innocence, equality and effective judicial protection.

Key words: tax administration, due process, principle of legal certainty.



Introducción

El tema de la recaudación tributaria siempre ha sido un tema dinámico, controvertido y sobre todo cuando de sanciones administrativas se trata, dado que estas implican una restricción de derechos. Los debates no cesan entre las partes de la relación tributaria, los cuales representan al sujeto pasivo (contribuyente) y los funcionarios recaudadores (la Administración Tributaria) que representa al sujeto activo.

En este trabajo se analiza el bloqueo que hace la Administración Tributaria al portal *web* que impide al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones. Esta restricción impide al deudor, la realización de otros trámites (*p. ej.*, declarar sus impuestos) por ante el mismo ente acreedor de la sanción,

haciendo más gravoso la situación del contribuyente.

En efecto, se ha puesto de moda que algunos funcionarios bloquean el portal o condicionan su uso al pago previo de una obligación, las cuales son actuaciones (medidas) no previstas en las leyes que desatienden los principios rectores que rigen en el Derecho Administrativo¹ reconocidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela² (CRBV), dentro de los cuales destacan el *Derecho a la Defensa*, a la *Presunción de Inocencia*, al *Derecho a la Igualdad*, y a la *Tutela Judicial Efectiva*.

El cobro ejecutivo coercitivo (condicional) y *extra litem* de las obligaciones o sanciones tributarias contenidas en actos administrativos que ni siquiera han alcanzado el grado de

¹ El Derecho Administrativo moderno parte de la consideración central de la persona y de una concepción abierta y complementaria del interés general. Los ciudadanos ya no son sujetos inertes que reciben, única y exclusivamente, bienes y servicios públicos del poder. Ahora, por mor de su inserción en el Estado social y democrático de Derecho, se convierten en actores principales de la

definición y evaluación de las diferentes políticas públicas. Cfr., «Un nuevo derecho administrativo», Jaime Rodríguez-Arana, acceso el 11 de agosto de 2023, <https://rodriguezarana.com/un-nuevo-derecho-administrativo-4/>.

² Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Gaceta Oficial N.º 5.908 Extraordinaria de fecha 19 de febrero de 2009), *ex* artículos 21, 26 y 49.

firmeza, *i. e.*, actos impugnados en fase de conocimiento ante los organismos competentes (Administrativo o Judicial); para permitirle al destinatario (contribuyente) lo que la ley no prohíbe es un acto arbitrario, innecesario e injusto.

Lo anterior se subsume en lo que la doctrina denomina *solve et repete* (pague y después repita lo pagado si el Órgano Administrativo o Judicial le da la razón). Esta regla pudo tener justificación en el pasado, cuando no existían medidas cautelares que le permitieran a la

Administración para la recaudación de los tributos, multas y accesorios, cuenta con normas jurídicas que le brindan –a despecho de algunos especialistas³– la posibilidad de dictar directamente medidas cautelares para garantizar la ejecución de sus actos (cobro de impuestos, sanciones, etc.). De manera que, es inconcebible que a través de normas «legales» o peor aún, por vía de hecho se pretenda instaurar la regla *solve*

Administración Tributaria garantizar los resultados de sus pretensiones en los procesos administrativos.

Es importante considerar de cara al objetivo de este trabajo, que todas las actuaciones de la Administración Tributaria son mandatos de orden sublegal, que responden de manera inmediata a la ley y mediata a la constitución. No obstante, los derechos y garantías que gozan los sujetos pasivos de la relación tributaria son de orden constitucional.

et repete que viola frontalmente derechos fundamentales de los contribuyentes: Debido proceso, Derecho a la Defensa, etc.

En la actualidad existen Administraciones Tributarias que con el afán de recaudar más, o demostrar con mayor énfasis el poder que ostentan, bloquean el portal *web* al contribuyente cuando este posee deudas tributarias, multas (incluso sin motivos, ni

³ Manuel Iturbe Alarcón, «Las medidas Cautelares y su Reforma en el Código Orgánico Tributario de 2014», en *La Reforma del Código Orgánico Tributario de 2014*, ed. por Yudith Valarino Uriola (Caracas: Legis, 2014), 197-227. //

Cfr., Rafael Enrique Tobía Díaz. «La Función Jurisdiccional en el Código Orgánico Tributario de 2014». En *La Reforma del Código Orgánico Tributario de 2014*, ed. por Yudith Valarino Uriola (Caracas: Legis, 2014), 147-177.

justificación, o estén recurridas en sede administrativa o judicial) hasta tanto extinga la obligación.

Es decir, pretenden el cobro previo de las obligaciones como *condición sine qua non*, para que el contribuyente pueda ejercer ante el mismo *ente* algún otro servicio o el mismo servicio, pero de otro periodo (*p.ej.*, realizar las declaraciones de impuestos).

En este trabajo el autor analiza los temas: (i) el *solve et repete* y su proscripción del sistema jurídico venezolano, (ii) Los derechos (garantías) vulnerados al contribuyente con la aplicación del *solve et repete* y (iii) El retraso del cumplimiento de las obligaciones a causa del bloqueo del portal por parte del sujeto activo de la relación tributaria.

I. El *solve et repete* y su proscripción del sistema jurídico venezolano

El bloqueo o restricción del portal *web* de las Administraciones Tributarias —usado de ordinario por los contribuyentes para declarar los impuestos— como medida administrativa para el cobro de un tributo, multa o servicio público⁴ es un mecanismo coercitivo impropio de un sistema jurídico democrático. Re-edita el llamado *solve et repete* (pague y después repita lo pagado si el Órgano Administrativo o Judicial le da la razón).

El *solve et repete*, en Latinoamérica fue proscrito inicialmente por la doctrina y la jurisprudencia uruguaya. Se afirma que la Suprema Corte de Justicia de Uruguay le haya cabido el honor de ser en el mundo, el primer

⁴ «...contribuyentes del municipio Caroní, que han padecido el reciente bloqueo del acceso al sistema de registro fiscal, por parte de la autoridad administrativa tributaria de este municipio, que les impide presentar sus declaraciones de impuestos municipales y por consiguiente el cumplimiento del pago oportuno de sus tributos, hasta tanto no han satisfecho los requerimientos de un nuevo

sistema de la empresa que fue designada para prestar y cobrar por el servicio de aseso domiciliario; encontramos que esta lamentable práctica se ha generalizado ya en algunos otros municipios del país». Cfr., «Un deber tributario municipal impedido», Camilo London, acceso el 15 de agosto de 2023, <https://finanzasdigital.com/2022/12/un-deber-tributario-municipal-impedido/>

tribunal en pronunciarse, en sentencia N.º 75 del 20 de mayo de 1959⁵.

El profesor José Luis Shaw (2019)⁶, señaló que en esa misma línea la Corte Constitucional italiana entendió en sentencia del 24 de marzo de 1961 que el *solve et repete* era inconstitucional, por violar el principio de igualdad entre los contribuyentes que pueden pagar el tributo (o multa) pretendido por la Administración y los que no tienen medios para hacerlo, así como el derecho a la igualdad y el derecho de todos los ciudadanos (personas) de obtener la tutela jurisdiccional.

En Venezuela, la Sala Político Administrativa (SPA) de la Corte Suprema de Justicia (CSJ) en sentencia del 24 de octubre de 1990, declaró la inconstitucionalidad⁷ del antiguo requisito del *solve et repete*, en una clara muestra del sentido otorgado por la jurisprudencia

nacional al derecho a la tutela judicial efectiva y al reconocimiento de que el ejercicio del derecho a la defensa podía verse influenciado por los efectos que el ejercicio de las acciones pueden producir en la esfera jurídico-patrimonial.

(...), y dado que en Venezuela el control difuso de la constitucionalidad es un principio general de Derecho (por demás recogido en el artículo 20 del Código de Procedimiento Civil), este Supremo Tribunal, en Sala Político Administrativa, reconoce expresamente –y así lo declara formalmente– la preferente aplicación del artículo 68 de la Constitución sobre los artículos 137 de la Ley

⁵ José Luis Shaw, «El avance del estado sobre los derechos de los contribuyentes y la carta de los derechos del contribuyente del ILADT», en *Derecho Tributario Contemporáneo*, libro Homenaje a los 50 años de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, (Caracas: Editorial jurídica venezolana, 2019), 93-118.

⁶ Íbidem.

⁷ Cfr., CSJ, Sentencia del 24 de octubre de 1990, (Expediente N.º 5756) «Caso: Schooll venezolana, C.A.», en *Jurisprudencia Venezolana Ramírez & Garay*, ed. por Ramírez y Garay, S.A. Tomo CXIV. Cuarto Trimestre (Caracas: Ramírez y Garay, S.A., 1990), 598-605.

Orgánica de Aduanas y 462 de su Reglamento; texto – legal y reglamentario– que, en cuanto a que condicionan económicamente el acceso de los particulares al Poder Judicial, constituyen una violación flagrante del derecho a la defensa (...)

(...) Trasluce del propósito expuesto, la verdadera naturaleza del principio⁸ “solve et repete”; es pura y simplemente, un inmotivado privilegio procesal; atentatorio, en el sistema jurídico-positivo, al derecho a la defensa, tal y como acaba de ser

declarado por esta misma decisión (...)

En esta decisión, la SPA de la CSJ anuló (desaplicó) el artículo N.º137 de la Ley Orgánica de Aduanas, el cual condicionaba el ejercicio del derecho a la defensa al afianzamiento previo. La declaratoria se fundamentó en que dicha norma resultaba violatoria del *derecho a la defensa*, mientras establecía una limitación económica y al *acceso a la justicia*, el cual era contrario a los principios y garantías constitucionales.

El modelo de Código Tributario para América Latina⁹, donde fungió como colaborador –además de extraordinarios juristas especialistas en el área tributaria¹⁰– el Venezolano, Dr. Juan Andrés Octavio; suprimió el requisito del pago previo de los tributos o las sanciones en el artículo N.º 177 «La acción a que se

⁸ El Autor es de la opinión, que el *solve et repete* no debe ser calificado como principio sino como regla, dado que los principios son enunciados de la sociedad civil cargados de valores –y por tanto buenos– que se reconocen y se establecen en los sistemas jurídicos.

⁹ Organización de los Estados Americanos (OEA), Banco Interamericano de Desarrollo (BID), *Reforma Tributaria Para América Latina III*,

Modelo de Código Tributario, 2ª Edición (Washington. D.C.: Unión Panamericana, 1968), https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo_Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf

¹⁰ Comisión redactora conformada por los Doctores: Carlos Giuliani Fonrauge (Argentina) Rubens Gomes de Sousa (Brasil), Ramón Valdés Costa (Uruguay).

refiere el Art. N.º 175, párrafo primero, podrá interponerse y deberá fallarse sin que sea necesario el pago previo de los tributos o sanciones».

Las sanciones tributarias¹¹, son sanciones punitivas –un castigo al infractor con una finalidad represiva e intimidatoria cuyo objeto es la prevención de la infracción–. Es un acto administrativo que contiene una obligación tributaria de fuente legal (principio de legalidad)¹², carentes de discrecionalidad. Por lo tanto, para ejecutarlos necesariamente se requiere que estos alcancen el estatus de *firmeza*. De modo que, mientras las sanciones estén sometidas a un proceso de conocimiento (en sede administrativa o judicial) la Administración debe abstenerse del cobro de la misma (cobro ejecutivo), lo cual no

quiere decir que no pueda intentar garantizar el crédito con el objeto de que su pretensión no quede ilusoria en el caso de que el contribuyente (deudor) resulte vencido en el proceso.

En efecto, el artículo N.º 131(4) del COT, 2020¹³ establece que la Administración Tributaria tiene la facultad de «Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la adopción de las medidas cautelares o ejecutivas, de acuerdo a lo previsto en este Código».

En el mismo orden, el Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina, estableció en el artículo N.º 185 que:

El fisco tendrá acción ejecutiva para el cobro de los *créditos* por concepto

¹¹ «...toda sanción administrativa consiste típicamente en la obligación de pagar una cantidad de dinero (*multa*)...». Cfr., Miguel Casino Rubio, *El concepto constitucional de sanción administrativa*, Foros y Debates (Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2018), 72. // La multa es, sin duda algún, la sanción más típica que contemplan todas las leyes administrativas sancionadoras y su condición de medida represiva o punitiva pensada para castigar las infracciones

administrativas no es objeto de especial controversia». Cfr., Casino Rubio, Miguel..., 73.

¹² *ex art. N.º 49, num. 6 CRBV*, «6. Ninguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes».

¹³ Código Orgánico Tributario, 2020 (Gaceta Oficial N.º 6.507 Extraordinario de fecha 29 de enero de 2020).

de tributos e intereses que resulten de sus resoluciones *firmes* o de las sentencias dictadas en las acciones o recursos pertinentes. Para el cobro de tributos se requerirá sentencia ejecutoriada.

A tal efecto, constituirán título ejecutivo los documentos administrativos presentados con los requisitos a que se refiere el artículo siguiente y el testimonio de las sentencias. (Cursivas del autor)

En el Derecho Procesal Tributario venezolano la figura del juicio de *créditos fiscales* pasó a estar regulado en las leyes tributarias con la entrada en vigencia del

Código Orgánico Tributario de 1994¹⁴, *jurisdicción contenciosa tributaria* –antes regulado en el Código de Procedimiento Civil de 1990–. El COT de 1994 estableció en el artículo N.º 197 que: «Cuando los créditos a favor del Fisco Nacional por concepto de tributos, sanciones, intereses o recargos no hayan sido pagados al ser *determinados y exigibles*, se demandarán judicialmente siguiéndose el procedimiento previsto en este Capítulo». (Cursivas del autor)

Los *Juicios Ejecutivos de Créditos Fiscales*, pretendidos por las Administraciones Tributarias para ejecutar los créditos fiscales –en tanto y en cuanto, sean cantidades «líquidas» –determinadas– y «exigibles» –de plazo vencido¹⁵– que tuvieren a su favor, se ventilaban por ante los órganos jurisdiccionales hasta el COT, 2001.¹⁶ Por su parte, la condición de que las

¹⁴ Código Orgánico Tributario, 1994 (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N.º 4.727 de fecha 27 de mayo de 1994).

¹⁵ Código Orgánico Tributario, 2014 (Gaceta Oficial N.º 6.152 Extraordinario, de fecha 18 de noviembre de 2014), ex art. N.º 290, norma que

contemplaba el COT, 2001 (ex art. 289), que a su vez el derecho tributario lo tomó del art. N.º 640 del CPC, 1986.

¹⁶ Código Orgánico Tributario, 2001 (Gaceta Oficial N.º 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001).

obligaciones fiscales sean líquidas y exigibles, ha permanecido incólume en (todos) los COT:1982¹⁷, 1992¹⁸, 1994, 2001, 2014 hasta la actualidad (COT, 2020)¹⁹.

En efecto las obligaciones deben ser «líquidas» que en los términos de Borjas (1984), significa «...que su monto, o el número y especie de las cosas que deben ser satisfechas, resulten determinados en el título ejecutivo...» y además agrega que este es un principio pacífico de la doctrina que establece «...que debe considerarse líquido aquel crédito que el Tribunal, con vista del instrumento, pueda liquidar por sí mismo mediante un simple cálculo aritmético.»²⁰

No obstante, lo anterior, Blanco-Uribe (2016), delata que en el COT (2001), subyace la imprecisión en el uso de los términos «líquidas» y «exigibles de

manera concurrente, por lo cual se incurre en el mismo error presente en el artículo N.º 640 del CPC (1986), relativo al procedimiento por intimación que se refiere a ambos términos.

En ese sentido aclara Blanco-Uribe:

...acorde con la teoría general de las obligaciones, para que una obligación sea legalmente exigible, se necesita que la misma sea líquida y de plazo vencido. Es decir, la liquidez no es un parámetro adicional a la exigibilidad de la obligación, sino que junto al plazo vencido resulta componente indispensable de la misma.²¹

¹⁷ Código Orgánico Tributario, 1982 (Gaceta Oficial N.º 2.992 de fecha 3 de agosto de 1982).

¹⁸ Código Orgánico Tributario, 1992 (Gaceta Oficial N.º 4.466 de fecha 11 de septiembre de 1992).

¹⁹ ex artículo N.º 226 COT, 2020, «El cobro ejecutivo de las cantidades líquidas y exigibles, así como la ejecución de las garantías constituidas a

favor del sujeto activo, se efectuará conforme al procedimiento establecido este Capítulo (...)

²⁰ Arminio Borjas, *Comentarios al Código de Procedimiento Civil Venezolano*, Tomo V (Caracas: Ediciones Piñango, 1984), 83-84.

²¹ Alberto Blanco-Uribe, *Estudios sobre Derecho Procesal tributario vivo*, Colección estudios Jurídicos Nro. 115, (Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2016), 599.

El uso autónomo de los términos «líquidas» y «exigibles» como condición necesaria para la procedencia del cobro ejecutivo, es una desatención al uso apropiado del término. Es decir, la norma solo debe referirse a «obligaciones exigibles».

Abache (2015), respecto a la exigibilidad señaló «...que la presunción de legitimidad del acto administrativo *constituye el fundamento de exigibilidad*, sustenta su ejecutividad y ejecutoriedad, o lo que es lo mismo, si no se “presume” (o es) legítimo, mal pudiera pasarse a la ejecución de su contenido...»²² Para que nazca la presunción de legitimidad de los actos administrativos y estos sean plenamente eficaces en opinión de Abache (2015), deben estar presentes cuatro elementos concurrentes:

- (i) el indicio propio o endógeno materiales de validez;
- (ii) el indicio preexistente o anterior de

validez; (iii) el indicio posterior o formal de eficacia condicionada y parcial; y (iv) el indicio impropio o exógeno de eficacia inmediata y plena del acto administrativo²³.

El primero de esos elementos se refiere a que el acto administrativo haya sido dictado por el órgano competente y en apego a la ley. El segundo lo constituye la exigencia de que el acto esté debidamente respaldado por el expediente administrativo. El tercero se refiere a las consecuencias jurídicas que este proyecta a partir de su notificación legal al administrado; y el último de los elementos está vinculado con el tercero. Consiste en el vencimiento o transcurso íntegro del lapso legal de impugnación sin que exista actividad alguna de las partes.

Importante es destacar, que la SPA del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), (Sentencia N.º 317 del 12 de marzo de

²² Serviliano Abache, *Libro homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el centenario de su fundación 1915-2015*, Tomo III

(Caracas: Ediciones Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2015), 1767.

²³ Abache Serviliano ..., 1768.

2008)²⁴ –declaró inadmisibile el juicio ejecutivo en virtud de que:

(...) las referidas planillas, así como la determinación de multa e intereses moratorios, no son actos administrativos contentivos de obligaciones **líquidas y exigibles** a favor del Fisco Nacional y no tienen el carácter de título ejecutivo, pues como consta de (sic) autos, *no están definitivamente firmes, al haber hecho uso la referida empresa de los medios de impugnación* (inicialmente en sede administrativa el solicitar la revisión de oficio del acto, y posteriormente en sede jurisdiccional al interponer el recurso contencioso tributario), a objeto de

ejercer su derecho constitucional a la defensa. (Negritas de la Sala y cursivas del Autor)

El cobro ejecutivo, a partir del 2014²⁵ dejó de ser un juicio (proceso) para convertirse en un *procedimiento administrativo*, es decir, lo instaura la propia Administración Tributaria. Sin embargo, lo importante a los fines de este trabajo es que el cobro ejecutivo se realice a través de un procedimiento y que verse – igual que lo hacía en el proceso– sobre las cantidades líquidas y exigibles.

De modo que, el *solve et repete* – pague y después repita lo pagado si el Órgano Administrativo o Judicial le da la razón– no encuentra respaldo normativo en el sistema jurídico positivo venezolano. Por el contrario, el Código Orgánico Tributario²⁶ exige para el cobro del crédito fiscal (obligación tributaria) aun en vía ejecutiva, debe ser *líquido y exigible*; lo

²⁴ SPA del TSJ, sentencia N.º 00317 del 12 de marzo de 2008, Caso: PDVSA Petróleo, S.A., <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/00317-12308-2008-2006-1106.HTML>–

²⁵ *ex art. N.º 290 COT, 2014.*

²⁶ *ex art. N.º 226 COT, 2020.*

cual supone que no deberá existir plazo pendiente para el pago de la multa o que esta no se encuentre discutida por ante los órganos correspondiente en cuyo caso habrá que esperar la resolución (en sede administrativa) o la sentencia (en sede judicial).

En armonía a lo antes expuesto, y como corolario, la Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)²⁷, estableció como derechos derivados del *derecho a la tutela administrativa y jurisdiccional efectiva* las siguientes disposiciones:

30) *Derecho a la eliminación de la regla solve et repete*²⁸ (exigencia del pago previo del tributo) en los Ordenamientos jurídicos que aún la conserven, tanto para

transitar las vías recursivas en sede administrativa como las de revisión jurisdiccional, así como también a que no se establezcan cautelas o garantías desproporcionadas al efecto. (cursivas del Autor)

31) *Derecho a que no se otorguen a la Administración facultades para imponer al contribuyente sanciones propiamente dichas o sanciones anómalas (tanto impropias como atípicas) durante las actuaciones administrativas de fiscalización, verificación y determinación, o mientras*

²⁷ Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, (Consejo Directivo del LADT, Montevideo del 9 de noviembre de 2018).

²⁸ Es importante destacar que las XXXI Jornadas del ILADT celebradas en la ciudad de Guatemala

del 24 al 27 de octubre de 2022 Tema II. *Tutela Judicial Efectiva en materia tributaria*, recomiendan: «Quinto: la derogatoria del *solve et repete* y la eliminación de los supuestos de aplicación del juicio ejecutivo o vías de apremio en los casos de inexistencia de un acto firme».

estén en proceso las vías recursivas en sede administrativa o de revisión jurisdiccional, que impliquen una coacción para que el contribuyente pague los importes que la Administración pretende y no ejerza su derecho de defensa en virtud de las serias e irreversibles consecuencias negativas que tales sanciones le pueden significar.(cursivas del Autor)

34) *Derecho a que la ejecución de las resoluciones firmes de los actos de determinación se sustancie en vía judicial y a que, mientras estén en trámite los procesos de*

revisión jurisdiccional sobre la existencia o no de las deudas determinadas, se suspenda la ejecución hasta que exista cosa juzgada en los procesos de revisión. (cursivas del Autor)

Queda así demostrado que, la Administración Tributaria dispone de mecanismos legales suficientes y pertinentes para asegurar el crédito derivado de las obligaciones fiscales como son *p.ej.*, las medidas cautelares. De modo que, no es necesario acudir a prácticas vetustas como el *solve et repete* esta vez re-editado a través del bloqueo del portal *web* extendido para que el contribuyente pague (o asegure pagar) lo adeudado.

Es importante tener presente que, en la actualidad a diferencia del pasado²⁹ no debe existir en democracia acto jurídico, emanado de los órganos del

²⁹ «... se ha superado la doctrina imperante en muchos derechos que negaba al Poder Judicial la facultad de pronunciarse sobre la legitimidad de los actos de los otros poderes públicos y que inclusive

lo colocaban en situación de inferioridad frente al Poder Ejecutivo. Cfr., Ramón Valdes Costa, *Instituciones de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Depalma, 1992), 273 y 275-276.

Poder Público que no esté sometido al control judicial, como garante del Estado de Derecho³⁰. En ese sentido, la CRBV confiere la competencia a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa para anular los actos administrativos de carácter general o particular contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración.³¹

En el sistema jurídico venezolano, existe un entramado de normas jurídicas positivas que justifican que la función jurisdiccional no solo sea la de resolver conflictos intersubjetivos a través de la aplicación de normas legales y reglamentarias, sino la de juzgar la legitimidad de los actos emanados del

Poder Público (*p.ej.*, multas) defendiendo no al destinatario de las mismas, sino a la propia Constitución de los excesos del Poder Ejecutivo y del Poder Legislativo³².

2. Los derechos (garantías) vulnerados al contribuyente con la aplicación irracional del *solve et repete*

Los funcionarios que pretenden el cobro de las sanciones pecuniarias o alguna obligación, de manera previa (valiéndose de bloqueos al portal *web*), en algunos casos sin considerar que las mismas están siendo impugnadas; instauran por la vía de hecho, la regla ya proscrita del sistema jurídico positivo venezolano: *solve et repete*.

Estas actuaciones desprecian todo el entorno jurídico que regula los actos

³⁰ Presupuestos del Estado de Derecho: (i) La sujeción plena al principio de legalidad; (ii) Organización política estructurada sobre el principio de separación del Poder; (iii) La Administración se encuentra sometida a controles en su actividad y; (iv) Se reconoce y garantizan de forma real los derechos fundamentales de la persona humana. Cfr., Héctor Turuhpial Cariello, *La actividad administrativa*, Colección Manuales y obras generales N.º 4 (Caracas: Centro para la

integración y el Derecho Público (CIDEP), 2021), 20.

³¹ *ex art.* N.º 259 de la CRBV.

³² *ex art.* N.º 25. CRBV, – 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.

sancionatorios en materia de derechos y garantías de los administrados reconocidas por la CRBV como el derecho a: a la libertad de empresa,³³ a la propiedad,³⁴ a la defensa³⁵, a la *igualdad ante la ley*³⁶ entre otros.

En efecto, las medidas de bloquear los portales *web* necesarios para la presentación de las declaraciones, han resultado en atrasos (sin culpa alguna) de los contribuyentes afectados por no declarar y pagar impuestos; esto a su vez se traduce en un inminente cierre de los establecimientos por incumplimiento de las «obligaciones». Situación que obliga a los contribuyentes a cumplir con las obligaciones exigidas aún sino están de acuerdo con la misma por ser estas desproporcional, ilegal o inconstitucional.

Por otro lado, la medida de «arreglar y repetir» (derivado del bloqueo del portal) vulnera el principio de igualdad

ante la ley, ya que sólo aquellos contribuyentes que estén en mejor situación económica podrán lograr desbloquear el portal. Pagar primero el impuesto o sanción perseguido por el fisco, y luego continuar con la decisión de recurrir el acto administrativo. No obstante, los contribuyentes que no tengan suficiente capacidad financiera no se les bloqueará el acceso al portal y por tanto no podrá cumplir con las obligaciones ulteriores hasta resuelvan la situación de morosidad, lo que empeorará en grado superlativo con el discurrir del tiempo por acumulación de nuevos retrasos.

Es *menester* destacar, que el contribuyente tiene derecho a la *defensa* en general, y en particular a la *presunción de inocencia*³⁷, y al libre *acceso a la justicia* reconocido en el Pacto de San José de Costa Rica³⁸ (*ex art. N.º 8 y N.º 24*). Estos postulados confieren a la persona

³³ *ex art. N.º 112 CRBV.*

³⁴ *ex art. N.º 115 CRBV.*

³⁵ *ex art. N.º 49 CRBV.*

³⁶ *ex art. N.º 21 CRBV.*

³⁷ Cfr., capítulo II.2.2., núm. 26 de la Carta de Derechos del Contribuyente (ILADT): «26) Derecho a ser parte en un proceso tributario basado

en el principio de contradicción y la presunción de inocencia».

³⁸ Declaración Universal de Derechos Humanos, Adoptada y proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su resolución N.º 217 A (III), 1948 (Gaceta Oficial N.º 31.256 de fecha 14 de junio de 1977).

(contribuyente) el derecho (garantía) de recurrir el acto administrativo contentivo de la obligación, y en el camino gozar de la *presunción de inocencia* hasta que la misma sea desvirtuada con la firmeza del acto (*ex art. N.º 49*).

Estos derechos, son vulnerados al administrado (contribuyente), cuando por la vía de hecho, las autoridades fiscales pretendiendo el cobro previo de las multas u obligaciones incluso no exigibles; bloquean el portal *web*. Es decir, procuran sin procedimiento administrativo previo el cobro de obligaciones que, tienen plazo pendiente o están siendo recurridas a través de los medios de defensa disponibles³⁹ en el sistema normativo venezolano. Lo anterior, como condición necesaria para autorizar (dar acceso) al uso de las plataformas (portal *web*) o sistemas informáticos, o permitir el pago de tributos

o de cualquier otro trámite ante el ente acreedor de la multa.

Es importante destacar que la Ley Orgánica de la Administración Pública (LOAP)⁴⁰ establece el principio de legalidad (*ex art. N.º 4*) en los siguientes términos:

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

³⁹ *ex art. N.º 272 COT, 2020* «Los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados podrán ser impugnados por quien tenga interés legítimo, personal y directo, mediante la interposición del recurso jerárquico regulado en este Capítulo». // *ex art. N.º 286, «El Recurso*

Contencioso Tributario procederá: 1. Contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el Recurso Jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho recurso».

⁴⁰ Ley Orgánica de la Administración Pública (Gaceta Oficial N.º 6.147 Extraordinario de fecha 17 de noviembre de 2014).

conforme a la ley, en garantía y protección de las libertades públicas que consagra el régimen democrático, participativo y protagónico.

Por su parte, *el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de ley Contra la Corrupción (LCC)* ⁴¹, ordena que los funcionarios actúen conforme a la ley.

Artículo 20. Las funcionarias, funcionarios, empleadas públicas y empleados públicos actuarán de conformidad con lo establecido en la ley. Cuando una disposición legal o reglamentaria deje a su juicio o discrecionalidad una decisión, medida o providencia, ésta deberá ser suficientemente motivada y

mantener la debida proporcionalidad y adecuación con el supuesto de hecho y con los fines de la norma, y cumplir los trámites, requisitos y formalidades necesarios para su validez y eficacia.

Ahora bien, como quiera que a nivel normativo no existen disposiciones legales que exijan o justifiquen el pago previo de una multa para realizar otro trámite –o algún pago de impuesto– ante el acreedor de la pretendida obligación tributaria. Tampoco existe facultad atribuida a los funcionarios para restringir o bloquear el acceso del sistema de informática (o portal *web*) de la Administración en cuestión, a algunos contribuyentes: estas prácticas son arbitrarias e irresponsable por parte de los funcionarios actuantes⁴².

⁴¹ Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Contra la Corrupción (Gaceta Oficial N.º 6.669 Extraordinario de fecha 02 de mayo de 2022).

⁴² *ex art. 74 LCC*, «La funcionaria pública o funcionario público que, abusando de sus

funciones, ordene o ejecute en daño de alguna persona un acto arbitrario que no esté especialmente previsto como delito o falta por una disposición de la ley, será castigada o castigado con prisión de seis (6) meses a dos (2) años; y si obra por un interés privado, la pena se aumentará en una sexta (1/6) parte».

3. El retraso del cumplimiento de las obligaciones a causas del bloqueo del portal por parte del sujeto activo de la relación tributaria

Unas de las obligaciones que tienen los contribuyentes, responsables y terceros con respecto a las tareas de fiscalización e investigación (control) de las Administraciones Tributarias es «...1(e) presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan». Este deber jurídico, salvo excepciones, se cumple en la actualidad a través del uso de los portales (sitios *web*) que disponen las Administraciones Tributarias

(Nacionales⁴³, Estadales o Municipales⁴⁴), en el marco del postulado constitucional que exige un sistema tributario eficiente para la recaudación de los tributos.

El uso de los portales *web*, sin duda constituye una respuesta positiva al impacto acelerado de las omnipresentes tecnologías de la información y la comunicación, (las TIC), que vienen a favorecer la optimización y eficiencia de los procesos tributarios estadales y municipales; lo cual es una de las finalidades de la Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las potestades tributarias de los estados y municipios⁴⁵ (*ex art. N.º 3*)

En ese sentido, contempla la ley en comento en el artículo N.º 24 que:

Los estados y municipios deberán implementar un mecanismo basado en las tecnologías de información

⁴³ Cfr., Providencia Administrativa N.º SNAT/2013/0034, de fecha 17 de junio de 2013, mediante la cual se establece el deber de presentación electrónica de las Declaraciones del Impuesto Sobre la Renta (Gaceta Oficial N.º 40.207 de fecha 15 de julio de 2013).

⁴⁴ Establece el artículo N.º 54 de la Reforma Parcial de la Ordenanza de Impuesto Sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios y su Clasificador de Actividades Económicas del

municipio Caroní, que para cumplir con el deber jurídico tributario de presentar la declaración mensual de ingresos brutos, los contribuyentes deben acceder al «sistema al informático en línea del Municipio Caroní», denominado *oficina virtual* del SAMAT Caroní.

⁴⁵ Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los Estados y Municipios (Gaceta Oficial N.º 6755 Extraordinario de fecha 10 de agosto de 2023).

para la declaración y pago de los tributos de su competencia y el suministro oportuno de información que garantice la coordinación con la Hacienda Pública Nacional, de conformidad con lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la ley y las resoluciones que dicte el Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de economía y finanzas.

Sin embargo, algunas Administraciones Tributarias Municipales,⁴⁶ han adoptado como «política» la medida administrativa (acto administrativo) de bloquear esta

herramienta al contribuyente con el objeto de coaccionarlo al pago de las obligaciones fiscales, que en algunos casos (inclusive) ni siquiera son exigibles, es decir, reparos, intereses, o multas, que no tienen el plazo vencido para pagarlos, o que el contribuyente ejerció algunos de los mecanismos de defensa disponible contra la determinación de la obligación.

El propósito de esta práctica, parece no ser otro que el de materializar la recaudación tributaria a toda costa, porque el bloqueo solo se libera si, y solo si, la «obligación» es extinguida, sin considerar la legitimidad de la obligación o los recursos ejercidos contra la determinación.

La declaración jurada [de impuesto], según Jarach (1980) «es un acto [del contribuyente] que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitiva de la

⁴⁶ SC del TSJ, Sentencia N.º 0953 de fecha 18 de julio de 2023, Caso: REPUESTOS STAR MOTOR, C.A. y UNIDAD INTEGRAL DERMOCOSMIATRA, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/327226-0953-18723-2023-23-0204.HTML> //

Denuncia de los apelantes: «*la ilegítima obstrucción en los trámites que los accionistas intentan presentar ante la oficina de servicios al público online (internet) de la Superintendencia Tributaria del Municipio Caroní, a través de actos materiales sin formalidad legal alguna lo que constituye una infracción al Debido Proceso*».

obligación sustancial»⁴⁷. Esto es así, porque con la declaración del impuesto se liquida el tributo y si este ofrece dudas al Fisco, entonces la Administración Tributaria está facultada para instaurar el procedimiento de fiscalización y determinación a fin de comprobar que el contribuyente haya pagado el impuesto conforme a la configuración del hecho imponible.

En efecto, la declaración de los impuestos es un deber formal de los contribuyentes⁴⁸ que presume el fiel reflejo de la verdad de conformidad con el artículo N.º 157 del COT 2020. La declaración de impuesto a su vez es un

acto de conocimiento y de voluntad del contribuyente dirigido a la Administración Tributaria; no obstante, su recepción –bien sea por parte de los funcionarios de la Administración o a través de un portal *web*– no puede estar condicionada⁴⁹ o bloqueada, salvo la advertencia a los interesados de las omisiones e irregularidades que esta adolezca.

Es cierto que la Administración Tributaria según lo establecido en el COT, 2020, dispone de amplias y suficientes facultades, atribuciones y funciones para ejercer el control, recaudación y administración de los recursos tributarios.⁵⁰ Sin embargo, ni en el COT,

⁴⁷ Dino Jarach, *Curso de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Ediciones Cima, 1980), 319.

⁴⁸ Decreto N.º 2.163, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta (Gaceta Oficial N.º 6.210 Extraordinario de fecha 30 de diciembre de 2015), ex art. N.º 77, «Las personas naturales residentes en el país y las herencias yacentes que obtengan un enriquecimiento global neto anual superior a mil unidades tributarias (1.000 U.T.) o ingresos brutos mayores de mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T.) deberán declararlos bajo juramento ante un funcionario, oficina o por ante la institución que la Administración Tributaria señale en los plazos y formas que prescriba el Reglamento».

⁴⁹ Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (Gaceta Oficial N.º 2.818 Extraordinaria de fecha 01 de julio de 1981), ex art. N.º 45, «Los funcionarios del registro que reciban la documentación advertirán a los interesados de las omisiones y de las irregularidades que observen, pero sin que puedan negarse a recibirla».

⁵⁰ ex art. N.º 131 COT, 2020, «La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la Ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, y en especial: 1. Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios. 2. Ejecutar los procedimientos de verificación, y de fiscalización y determinación, para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo. 3. Liquidar los tributos,

2020 ni en las leyes tributarias especiales revisadas⁵¹, establecen poder a favor de la Administración Tributaria para dictar una medida de bloqueo o restricción a un contribuyente en particular e impedir el uso del portal *web*, creado para recibir las declaraciones de impuesto y otros trámites

(deberes formales del contribuyente) de manera más fácil, y expedita.

Las potestades [públicas] tal y como lo señala Muñoz Machado (2015), suponen poderes generales de actuación conferidos por el ordenamiento jurídico⁵². En ese mismo sentido, la SPA del TSJ ha sostenido de manera categórica que el

intereses, sanciones y otros accesorios, cuando fuere procedente. 4. Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la adopción de las medidas cautelares o ejecutivas, de acuerdo a lo previsto en este Código. 5. Adoptar las medidas administrativas de conformidad con las disposiciones establecidas en este Código. 6. Inscribir en los registros, de oficio o a solicitud de parte, a los sujetos que determinen las normas tributarias, y actualizar dichos registros de oficio o a requerimiento del interesado. 7. Diseñar e implantar un registro único de identificación o de información que abarque todos los supuestos exigidos por las leyes especiales tributarias. 8. Establecer y desarrollar sistemas de información y de análisis estadístico, económico y tributario. 9. Proponer, aplicar y divulgar las normas en materia tributaria. 10. Suscribir convenios con organismos públicos y privados para la realización de las funciones de recaudación, cobro, notificación, levantamiento de estadísticas, procesamiento de documentos, y captura o transferencias de los datos en ellos contenidos. En los convenios que se suscriban la Administración Tributaria podrá acordar pagos o compensaciones a favor de los organismos prestadores del servicio. Asimismo, en dichos convenios deberá resguardarse el carácter reservado de la información utilizada, conforme a lo establecido en el artículo 136 de este Código. 11. Suscribir convenios interinstitucionales con organismos nacionales e internacionales para cooperación e intercambio de información, siempre que esté resguardado el carácter reservado de la

misma, conforme a lo establecido en el artículo 136 de este Código, y garantizando que las informaciones suministradas sólo serán utilizadas por aquellas autoridades con competencia en materia tributaria. 12. Aprobar o desestimar las propuestas para la valoración de operaciones efectuadas entre partes vinculadas en materia de precios de transferencia, conforme al procedimiento previsto en este Código. 13. Dictar, por órgano de la más alta autoridad jerárquica, instrucciones de carácter general a sus subalternos, para la interpretación y aplicación de las leyes, reglamentos y demás disposiciones relativas a la materia tributaria, las cuales deberán publicarse en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. 14. Notificar, de conformidad con lo previsto en el artículo 176 de este Código, las liquidaciones efectuadas para un conjunto de contribuyentes o responsables, de ajustes por errores aritméticos, porciones, intereses, multas y anticipos, a través de listas en las que se indique la identificación de los contribuyentes o responsables, los ajustes realizados, y la firma u otro mecanismo de identificación del funcionario, que al efecto determine la Administración Tributaria. 15. Reajustar la unidad tributaria (U.T.) previa autorización del Presidente de la República».

⁵¹ Ley de Impuesto sobre la Renta (2015), Ley del Impuesto al Valor Agregado (2022), Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010).

⁵² Santiago Muñoz Machado, *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General*, Tomo III (Madrid, BOE, 2015), 222.

derecho administrativo dentro de un Estado Social de Derecho se presenta como «...un equilibrio entre el poder (entendido esta como el conjunto de atribuciones y potestades que tienen las instituciones y autoridades públicas, dentro del marco de la legalidad), y la libertad (entendida esta como los derechos y garantías que tiene el ciudadano para convivir en paz, justicia y democracia)»⁵³.

De manera que, la actividad administrativa [entendida como aquellas prácticas de las administraciones (*p.ej.*, las administraciones tributarias)], representadas en actos jurídicos⁵⁴ y operaciones materiales, como lo afirma Cariello (2021), «...se dirigen a la satisfacción de las necesidades de la

comunidad o de grupo social a cuyos intereses sirve (...) e interviene en las relaciones jurídicas entre el Estado y los ciudadanos en el ejercicio de sus derechos subjetivos y libertades cívicas»⁵⁵. Y es siempre de rango sublegal, en tanto entraña la ejecución directa e inmediata de la ley.⁵⁶ La Administración Pública como lo señala Morales (2014), para su funcionamiento:

(...) demanda la presencia del derecho en su conjunto, de suerte que la autoridad, agente público, servidor público que actúe en cualquiera de sus cometidos en nombre de la Administración pública

⁵³ Cfr., SPA del TSJ, sentencia N.º 1028 de fecha 9 de mayo de 2000, Caso: Poncio Mogollón y Otros contra el Ministro de la Defensa, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/01028-090500-4807.HTM>

⁵⁴ La concepción dogmática del acto administrativo en la doctrina administrativa contemporánea considera a esta figura una garantía de los derechos de los ciudadanos. Para plasmarse como tal, se exige en la formación, contenido y finalidad del acto administrativo: debido proceso, incluso motivación; garantía de los derechos humanos y correspondencia con las finalidades públicas, sin perjuicio del cumplimiento de su juridicidad, es decir, su concordancia con todo el ordenamiento

jurídico y no solamente con la aplicación de los simples requisitos legales. Cfr., Efraín Pérez «Aproximación al Acto Administrativo» en *La protección de los derechos frente al poder de la administración* (Caracas: Editorial Jurídica venezolana, 2014), 134.

⁵⁵ Turuhpial Cariello, Héctor..., 170.

⁵⁶ Allan Brewer-Carias, «Las Funciones del Estado, La Función Administrativa, y Las actividades estatales», en *La Función Administrativa Y Las Funciones Del Estado, Cuatro Amigos, Cuatro Visiones sobre el Derecho Administrativo en América Latina* (Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2014), 186.

siempre tendrá que fundar sus actuaciones en derecho.⁵⁷

El bloqueo del portal *web*, es una mala práctica de la Administración Tributaria –divorciada del principio de juridicidad– puesto que, crea en cabeza del contribuyente la situación artificial de infracción (simulación de hecho ilícito) por incumplimiento (o retraso) en el cumplimiento del deber jurídico de declarar. Es preciso destacar que, en estos casos, el contribuyente, responsable o tercero, no comete una infracción

propia, dado que la conducta dispensada es ajena a su voluntad, su acción u omisión al deber jurídico no tiene ni dolo ni culpa⁵⁸, es decir, operan las circunstancias que eximen la responsabilidad de los contribuyentes por ilícitos tributarios, establecida en el artículo N.º 85 del COT, 2020 «...3. *El caso fortuito y la fuerza mayor*».

Esta práctica es un mecanismo arbitrario que constriñe al contribuyente u obligado al pago de las obligaciones (en algunos casos sin causa lícita). Logrando en ocasiones que el sujeto obligado

⁵⁷ Marco Morales, «El control de la discrecionalidad», en *La Protección de los Derechos frente al Poder de la Administración* (Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2014), 664.

⁵⁸ Cfr. SPA del TSJ, sentencia N.º 90 de fecha 23 de enero de 2014, «...el caso fortuito y la fuerza mayor son aquellas circunstancias que no resultan imputables a la contribuyente y, a cuyo acaecimiento, el legislador las exime del cumplimiento de las obligaciones tributarias». // Cfr. SPA del TSJ, sentencia N.º 00411 de fecha 4 de julio de 2017, Caso: PERENCO VENEZUELA, S.A., Vs SENIAT, Donde se estableció que: «...este Supremo Tribunal frente a la constatación de un factor exógeno -además imprevisible e invencible- que impidió el cumplimiento por parte del sujeto pasivo de sus obligaciones con el Fisco Nacional para los períodos de imposición coincidentes con la segunda quincena del mes de agosto y primera y segunda quincena del mes de

septiembre de 2004, constitutivo de una circunstancia de caso fortuito y fuerza mayor a tenor de lo dispuesto en el artículo 85, numeral 3 del Código Orgánico Tributario de 2001, representada por los problemas suscitados en la página *web* del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que imposibilitaron la transmisión de las declaraciones informativas de las compras y de las retenciones practicadas del impuesto al valor agregado para los períodos indicados; debe concluir forzosamente que al no haber incurrido la compañía contribuyente en retardo doloso o culposo no procede el pago de los intereses moratorios calculados por el órgano recaudador. Por lo tanto, se anulan los mismos, y en consecuencia se revoca el pronunciamiento de instancia referido a este punto. Así se decide». <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/200839-00411-4717-2017-2017-0263.HTML>

sucumba a la presión y pague la obligación para evitar el riesgo de cierre del establecimiento.

El uso (o abuso) de esta medida «bloqueo» del portal *web* se verifica por vía de hecho, por lo cual está reñida con los elementos fundamentales en la producción del acto administrativo (*i. e.*, el Sujeto, los Motivos, y el Fin). En efecto, en estos casos, la Administración Tributaria no notifica ni se exhibe ningún acto administrativo que permita conocer tanto el autor del «acto administrativo» o medida (elemento subjetivo), como la voluntad expresada lingüísticamente (Motivos). La cual, por cierto, no solo debe ser expresada, sino que debe realizarse conforme al conjunto de reglas jurídicas que fijan las atribuciones y el modo de actuación de los órganos administrativos y sus agentes (competencia reglada y poder discrecional).

En referencia al *Fin*, señala Perdomo (2014)⁵⁹ «...es claro que [en el acto administrativo] debe existir una finalidad general de interés público presente en toda determinación oficial». Lo cual origina la siguiente interrogante: ¿Cuál podría ser el fin del acto o medida ejecutado por la administración tributaria que bloquea el portal *web* e impide que los contribuyentes declaren y paguen los impuestos correspondientes?

Parece forzoso concluir que el *Fin* del «acto» del bloqueo va en contrasentido al intereses público (es un despropósito), dado que el bloqueo posiblemente cause más daño al Fisco que al propio contribuyente, que podría en el ejercicio de algún mecanismo de defensa alegar y probar el eximente de responsabilidad penal tributaria, sin perjuicio de denunciar la responsabilidad en que incurren los funcionarios que tomaron la decisión de dejar de percibir ingresos tributarios.

⁵⁹ Jaime Vidal Perdomo, «La Organización Administrativa del Estado y la Función Administrativa», en *La Función Administrativa Y Las Funciones Del Estado*, Cuatro Amigos, Cuatro

Visiones sobre el Derecho Administrativo en América Latina (Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2014), 61.

La CRBV señala como principio rector del sistema tributario, que el mismo se **sustentará en un sistema eficiente para la recaudación**⁶⁰. Entendiéndose por eficiente aquella recaudación dirigida a la percepción de los tributos exactamente debidos por los contribuyentes, de manera rápida, oportuna y con el mínimo esfuerzo posible (Fraga-Pittaluga 2012,192).

Por lo tanto, cuando el órgano exactor sin previsión legal alguna restringe el portal *web* a los contribuyentes, impide (a voluntad de la Administración) el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales del contribuyente (*i. e.*, declarar los impuestos); decididamente transgrede los derechos y normas que rigen el debido proceso y el principio de tipicidad normativa⁶¹.

En este sentido, la SC del TSJ, en sentencia N.º 816 del 26 de julio del año 2000, ha señalado que «El Estado diseña su planificación fiscal en la recaudación eficiente de los ingresos tributarios, tal como lo señala la CRBV (artículo N.º

316), previendo el cumplimiento voluntario de los contribuyentes en el pago de sus obligaciones fiscales».

De manera que, el o la funcionario/a o los funcionarios/as de la Administración Tributaria que en el ejercicio de sus funciones bloquean u obstaculizan de manera alguna el voluntario cumplimiento de las obligaciones tributarias, incurren en prevaricación, por cuanto además de quebrantar el principio constitucional de recaudación eficiente y del debido proceso, dado que bloquean sin acto administrativo el portal *web*, son responsables directos de disminuir y afectar ilegalmente los ingresos e intereses fiscales nacionales, estatales y/o municipales.

Consideraciones de cierre

El cobro ejecutivo forzoso o coactivo de sanciones tributarias o de cualquier otra obligación contenida en un acto administrativo, aun si este es definitivo (no impugnado judicial o

⁶⁰ *ex art. N.º 316 CRBV.*

⁶¹ *ex art. N.º 49,6 CRBV.*

administrativamente), como condición necesaria para otorgarle al destinatario (contribuyente) lo que la ley no prohíbe, como lo es el uso del portal *web*, es una coacción innecesaria e injusta, por tanto, violatoria del derecho a la defensa en general y, en particular, al principio de inocencia. Viola el derecho a la igualdad ante la ley y la tutela judicial efectiva que se ve truncada por actos arbitrarios, y transgrede el principio de tipicidad normativa.

Las actuaciones por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria, que exigen el pago previo de una multa para permitirles a los contribuyentes usar la plataforma, o tener acceso a algún otro servicio de la Administración, o impedirles cumplir con el deber jurídico constitucional de pagar los tributos, es un acto arbitrario e irresponsable, y por ende reprochable por la ley.

Referencias bibliográficas

- Abache, S. *Libro homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el centenario de su fundación 1915-2015*. Tomo III. Caracas: Ediciones Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2015.
- Arana Rodríguez, J. 2023. «Un nuevo derecho administrativo» Acceso el 11 de agosto de 2023. <https://rodriguezarana.com/un-nuevo-derecho-administrativo-4/>.
- Blanco-Uribe, A. *Estudios sobre Derecho Procesal tributario vivo*. Colección estudios Jurídicos Nro. 115. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2016.
- Borjas, A. *Comentarios al Código de Procedimiento Civil Venezolano*. Tomo V. Caracas: Ediciones Piñango, 1984.
- Brewer-Carías, A. «Las Funciones del Estado, La Función Administrativa, y Las actividades estatales». En *La Función Administrativa Y Las Funciones Del Estado, Cuatro Amigos, Cuatro Visiones sobre el Derecho Administrativo en América Latina*, 186. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2014.
- Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*. (Consejo Directivo del LADT, Montevideo del 9 de noviembre de 2018).
- Casino Rubio, Miguel. *El concepto constitucional de sanción administrativa*, Foros y Debates. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2018.
- Código Orgánico Tributario*. (Gaceta Oficial N.º 2.992 de fecha 3 de agosto de 1982).
- Código Orgánico Tributario*. (Gaceta Oficial N.º 4.466 de fecha 11 de septiembre de 1992).
- Código Orgánico Tributario*. (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N.º 4.727 de fecha 27 de mayo de 1994).
- Código Orgánico Tributario*. (Gaceta Oficial N.º 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001).
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*. (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Extraordinaria N.º 5.908 del 19 de febrero de 2009).

Corte Suprema de Justicia. Sala Político Administrativa, Sentencia del 24 de octubre de 1990, Expediente N.º 5756, «Caso: Schooll venezolana, C.A.». En *Jurisprudencia Venezolana Ramírez & Garay*, editado por Ramírez y Garay, S.A. Tomo CXIV. Cuarto Trimestre, 598-605. Caracas: Ramírez y Garay, S.A., 1990.

Declaración Universal de Derechos Humanos. Adoptada y proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su resolución N.º 217 A (III), 1948 (Gaceta Oficial N.º 31.256 de fecha 14 de junio de 1977).

Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario. (Gaceta Oficial N.º 6.152 Extraordinario de fecha 18 de noviembre de 2014).

Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario. (Gaceta Oficial N.º 6.507 Extraordinario de fecha 29 de enero de 2020).

Decreto N.º 2.163, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta. (Gaceta Oficial N.º 6.210 Extraordinario de fecha 30 de diciembre de 2015).

Fraga-Pittaluga, L. *Principios Constitucionales de la Tributación*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2012.

Iturbe Alarcón Manuel. «Las medidas Cautelares y su Reforma en el Código Orgánico Tributario de 2014». En *La Reforma del Código Orgánico Tributario de 2014*, editado por Yudith Valarino Uriola, 197-227. Caracas: Legis, 2014.

Jarach, D. *Curso de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Cima, 1980.

Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Contra la Corrupción. (Gaceta Oficial N.º 6.669 Extraordinario de fecha 02 de mayo de 2022).

Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los Estados y Municipios. (Gaceta Oficial N.º 6755 Extraordinario de fecha 10 de agosto de 2023).

Ley Orgánica de la Administración Pública. (Gaceta Oficial N.º 6.147 Extraordinario de fecha 17 de noviembre de 2014).

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. (Gaceta Oficial N.º 2.818 Extraordinario de fecha 01 de julio de 1981).

London, Camilo. 2022. «Un deber tributario municipal impedido». Acceso el 15 de agosto de 2023. <https://finanzasdigital.com/2022/12/un-deber-tributario-municipal-impedido/>.

Morales, M. «El control de la discrecionalidad». En *La Protección de los Derechos frente al Poder de la Administración*, 664. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2014.

Muñoz Machado, S. *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General*. Madrid: Ministerio de la Presidencia, 2015.

Organización de los Estados Americanos (OEA), Banco Interamericano de Desarrollo (BID). *Reforma Tributaria Para América Latina III, Modelo de Código Tributario*, 2ª Edición. Washington D.C.: Unión Panamericana, 1968. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf

Perez, E. «Aproximación al Acto Administrativo». En *La protección de los derechos frente al poder de la administración*, 134. Caracas: Editorial Jurídica venezolana, 2014.

Providencia Administrativa N.º SNAT/2013/0034, de fecha 17 de junio de 2013, mediante la cual se establece el deber de presentación electrónica de las Declaraciones del Impuesto Sobre la Renta. (Gaceta Oficial N.º 40.207 de fecha 15 de julio de 2013).

Reforma Parcial de la Ordenanza de Impuesto Sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios y su Clasificador de Actividades Económicas. (Gaceta Oficial de Ciudad Guayana N.º 130/2020 de fecha 09 de septiembre de 2020).

Shaw José, Luis. «El avance del estado sobre los derechos de los contribuyentes y la carta de los derechos del contribuyente del ILADT». En *Derecho Tributario Contemporáneo*, libro Homenaje a los 50 años de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 93-118. Caracas: Editorial jurídica venezolana, 2019.

Tobía Díaz Rafael Enrique. «La Función Jurisdiccional en el Código Orgánico Tributario de 2014». En *La Reforma del Código Orgánico Tributario de 2014*, editado por Yudith Valarino Uriola, 147-177. Caracas: Legis, 2014.

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional: Sentencia N.º 0953 de fecha 18 de julio de 2023. (Caso: «REPUESTOS STAR MOTOR, C.A. y UNIDAD INTEGRAL DERMOCOSMIATRA»). <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/327226-0953-18723-2023-23-0204.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional: Sentencia N.º 816 del 26 de julio del 2000. (Caso: «Freddy Orlando Sancler»). <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/816-260700-00-0856.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa: Sentencia N.º 00317 de fecha 12 de marzo de 2008. (Caso: «SENIAT vs. PDVSA Petróleo, S.A.»). <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/00317-12308-2008-2006-1106.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa: Sentencia N.º 90 de fecha 23 de enero de 2014. (Caso: «SENIAT vs. CMA CGM de Venezuela, C.A.»). <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/200839-00411-4717-2017-2017-0263.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa: Sentencia N.º 1028 de fecha 9 de mayo del 2000. (Caso: «Poncio Mogollón y Otros»). <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/01028-090500-4807.HTM>

Turuhpial Cariello, H. *La actividad administrativa*, Colección Manuales y obras generales N.º 4. Caracas: Centro para la integración y el Derecho Público (CIDEP), 2021.

Valdés Costa, R. *La garantía Jurisdiccional*. Buenos Aires: Depalma, 1992.

Vidal Perdomo, J. «La Organización Administrativa del Estado y la Función Administrativa». En *La Función Administrativa Y Las Funciones Del Estado, Cuatro*

El bloqueo del acceso de contribuyentes a portales web de la administración tributaria como vía para la reedición del inconstitucional solve et repete
Julio César Díaz Valdez
Pp:326-356

Amigos, Cuatro Visiones sobre el Derecho Administrativo en América Latina, 61.
Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2014.