

Actos de contenido tributario. ¿De quién es la competencia para conocer actos de policía tributaria?

Jonás E. APONTE A.*

REDAV, N° 24, 2022, PP. 91-104

Resumen: El presente artículo desarrolla algunas dificultades existentes para distinguir entre ciertos actos administrativos y actos tributarios, puesto que sin una delimitación clara en virtud de su contenido pueden difuminarse eventualmente los actos que son competencia de cada materia. No obstante, la tributación en virtud de los principios que la rigen debe ser muy clara y específica para los particulares, ya que de lo contrario podría suponer un perjuicio para el contribuyente al igual que en la Administración Pública con el administrado, tomando en cuenta que ambos deben regirse por el principio de legalidad. En consecuencia, mediante un análisis jurisprudencial se intentará detectar en dónde se origina la confusión en cuanto a la determinación de la competencia y la jurisdicción de cada una de las materias en cuestión.

Palabras clave: Actos administrativos – Actos tributarios – Competencia.

Abstract: *This article develops some existing difficulties to distinguish between certain administrative acts and tax acts, since without a clear delimitation by virtue of its content, the acts that fall under the competence of each matter may eventually be blurred. However, taxation by virtue of the principles that govern it must be very clear and specific for the individuals, since otherwise it could mean a prejudice for the taxpayer as well as in the Public Administration with the administered, taking into account that both must be governed by the principle of legality. Consequently, by means of a jurisprudential analysis we will try to detect where the confusion originates regarding the determination of the competence and jurisdiction of each of the matters in question.*

Keywords: *Administrative acts – Tax acts – Competence.*

Recibido

26-03-2022

Aceptado

19-05-2022

Prolegómeno

La diatriba entre la autonomía del derecho tributario con otras disciplinas, adquiere nuevos ribetes en lo que se refiere a las técnicas de limitación u ordenación, por cuanto al resultar su génesis, florecimiento y sistematización una construcción producida desde el derecho administrativo, se ha pretendido diseccionar de forma absoluta los temas de

* Universidad Central de Venezuela, Abogado; Especialista en Derecho Tributario. Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, Licenciado en Ciencias Fiscales mención Rentas; Director del portal web: www.vitrinalegal.com.ve

imposición, determinación, base y hecho imponible con cualquier otra materia que no se compadezca con esas características muy particulares¹.

Un ejemplo de lo preludiado se observa en las autorizaciones administrativas en materia tributaria o aduanera, las cuales son exigidas a los contribuyentes y que, eventualmente, podrían ser revocadas. Ello así, las razones para otorgar la autorización como aquellas para revocarlas han supuesto un gran problema al momento de determinar la competencia para conocer los recursos de nulidad en esa materia. No obstante lo anterior, lo que realmente subyace a dicha situación es la supuesta autonomía del derecho tributario frente al derecho administrativo. En efecto, las autorizaciones parecen nadar en medio de dos aguas: el derecho administrativo y el derecho tributario de cara a las técnicas de limitación y ordenación.

Es preciso destacar que conceptos como el de policía administrativa tienen su par en el área tributaria, vale decir, aquellas técnicas de limitación y ordenación que nacieron desde el derecho administrativo como lo son las inspecciones, autorizaciones y registros pero que han sido reguladas en las leyes o normas de naturaleza fiscal². En ese sentido, que el derecho tributario contemple sus propias normas de policía implica que, frente a un eventual control de las actividades de los entes y órganos con competencia tributaria, por actos que produzcan una posible vulneración a ciertos derechos y garantías de los ciudadanos o contribuyentes, deberán ser sometidas a examen de tribunales tributarios.

Señala ROMERO que amén de los actos determinativos de tributos y sancionatorios, existen otros actos que también son recurribles en la jurisdicción contencioso-tributaria, en la medida que afecten los derechos

¹ Señala RUAN SANTOS que aquellos que proclaman celosamente la llamada autonomía del derecho tributario, con detrimento de su integración en un sistema contencioso administrativo, "que la especificidad de la rama tributaria se contrae esencialmente a los aspectos sustantivos de ella, es decir, a la concepción y regulación de la 'obligación tributaria', que engloba aspectos tales como el principio de la realidad económica, el carácter patrimonial del vínculo obligacional, la configuración de los sujetos pasivos de la obligación, el hecho generador, la base imponible", pero las que refiere a la determinación y recaudación de los tributos, es una rama jurídica que se alimenta de los conceptos del derecho administrativo, porque se trata, precisamente, del ejercicio de potestades administrativas. Cfr. Gabriel Ruan Santos, "El contencioso Tributario", *Revista de Derechos Público*, N° 21, EJV, Caracas, 1985, p. 15.

² Sobre el particular, hemos señalado que en el derecho tributario el término policía adquiere nuevos matices, no tanto porque afecte derechos de libertad y propiedad de los ciudadanos, ya bastante limitados por la carga tributaria, y que se incrementan por la restricción que escapan del hecho tributario. Jonás E. Aponte A., *La Actividad de Policía en el Derecho Tributario. Especial Referencia a la Potestad Inspectoria y las Garantías del Contribuyente*, Ediciones Olejnik, Santiago de Chile, 2021, p. 66.

de los administrados, derivados de peticiones formuladas y relacionadas con “denegaciones de licencias, permisos, autorizaciones, solvencias o constancias; negativas de calificación y registro de exoneraciones; no concesión de exoneraciones o revocación de la previamente otorgadas”³, entre otras.

El problema para determinar si una controversia es tributaria lejos del análisis de los tributos, a veces resulta una operación muy compleja. Una de las causas más visibles es la proliferación de una serie de contribuciones parafiscales, con el agravante que muchas de ellas aun cuando descansan en una evidente carga impositiva y, por lo tanto, debiendo estar sometidas al principio de legalidad tributaria, se han vinculado a otras formas jurídicas para que definitivamente su control resulte más laxo. En este punto la competencia pasa a un segundo plano, muchas veces lo importante es crear una estratagema que permita eludir los estrictos controles que debieran descansar en el derecho tributario, entre ellos, como se dijo, el principio de legalidad tributaria.

La ola de críticas que caen sobre las contribuciones parafiscales pasa porque no responden miméticamente a los fines de la tributación clásica, así como tampoco están compuestas de la misma estructura, no están bien definidos los sujetos y existen en algunos casos una deslegalización que desquebraja el principio de legalidad. Un ejemplo de cómo la huida del derecho tributario se completó y quedó al pare la institucionalidad, es ostensible en la sentencia N° 1771, de fecha 29-11-2011, dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, mediante la cual se resuelve un recurso de revisión de la sentencia N° 1202 del 25-11-2010 de la Sala Político-Administrativa, mediante el cual determina que las contribuciones al Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda y Hábitat (FAOV) no tiene naturaleza tributaria, sino que es un servicio público.

Para la Sala Constitucional el Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda despliega actividades de servicio público y el hecho que sus recursos no están, ni han estado destinados al financiamiento de las instituciones públicas responsables de su administración, ni tampoco sus recursos están o han estado dirigidos a individuos o grupos sociales, implica que sus aportes son un ahorro de carácter obligatorio, tal como lo calificó el legislador, por lo que, no es posible su catalogación como una contribución parafiscal y tampoco tributaria.

No nos detendremos en establecer si las contribuciones al Fondo realizadas por las personas tienen o no naturaleza tributaria o si las actividades del Fondo tienen forma de servicio público que implique excluir

³ Darío Romero, “Consideraciones en torno al objeto del recurso contencioso tributario”, *VI Jornadas Aníbal Domínguez, Derecho Tributario, Homenaje Dr. Oswaldo Anzola*. FUNEDA. Caracas, 2014, p. 132.

a las contribuciones realizadas por las personas como tributarias; lo importante para los fines del presente artículo es dejar constancia de las dificultades para definir los linderos que dividen una actividad tributaria de otra. Es preciso destacar que la referida contribución al dejar de ser tributaria, su competencia, por lo tanto, es ahora administrativa.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias a propósito de la competencia *ratione materiae* de los once tribunales tributarios administrativos de Iberoamérica, indicó que todos tienen injerencia en los temas impositivos y diez de ellos en temas aduaneros. El trabajo del organismo revela que Panamá es el único país cuyo tribunal no trata estos asuntos. En ese sentido, “*solo seis de ellos incursionan en asuntos relacionados con la recaudación de los recursos de la seguridad social, y en menor proporción tratan tributos subnacionales (cuatro) y parafiscales (solo México)*”⁴.

La conclusión a la que se llega sobre el particular demuestra que en la mayoría de los países:

...las competencias de los tribunales administrativos no están ligados estrictamente a las competencias de las administraciones tributarias, al tener estos un espectro más amplio. La excepción sería el tribunal de Argentina, donde a pesar de que la administración tributaria tiene competencia sobre impuestos, aduanas y la recaudación de las contribuciones de la seguridad social; su tribunal tributario administrativo no posea competencia en materia de recaudación de los recursos de la seguridad social⁵.

Aun cuando el trabajo realizado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias resulta muy ilustrativo en términos comparativos, tampoco hace mención expresa a las técnicas de limitación y ordenación que orbitan alrededor de los tributos y por lo tanto a la competencia de los Tribunales contenciosos tributarios para conocer de las vulneraciones a los derechos producidas por aquéllas.

La estricta limitación de la materia tributaria se debe a los elementos básicos del tributo, vale decir, hecho imponible, base imponible y alícuotas; es por ello que para algunos juzgadores cuando determinada controversia se escapa de esa singularidad, su competencia es más administrativa (servicios públicos) sin importar que orbite en una actividad realizada por el Fisco en cualquiera de sus divisiones político territoriales. Para RAMÍREZ el proceso contencioso tributario abre la vía jurisdiccional “*para la impugnación de aquellos actos emanados de la Administración tributaria que determinen tributos, apliquen intereses, impongan sanciones o afecten de cualquier manera los derechos de los*

⁴ Centro Interamericano de Administraciones, *Análisis Comparado de los Tribunales Tributarios de Iberoamérica*, (Coordinador: Isaác Gonzalo Arias Esteban), disponible en: <https://bit.ly/3jXLw6h>, p. 48.

⁵ Id.

*administrados en lo que su esfera jurídico tributaria se refiere*⁶. La orientación que brinda RAMÍREZ desde el proceso tributario sobre las materias que se discuten es muy amplia pero ayuda a establecer la competencia, bajo la enjundia de afectar los derechos de los contribuyentes en la esfera jurídica tributaria.

Es típico que al hacer mención a la jurisdicción tributaria se haga alusión a actos de contenido tributario. Señala ITURRE que los actos de contenido tributario son los que *“constituyen los tributos, multas, intereses y demás accesorios que estén vinculados con la obligación tributaria”*⁷. Pueden entenderse que siempre que el acto lesione los derechos e intereses de los contribuyentes la competencia será tributaria y, es a esta expresión a la que podemos llamar como contenido tributario. En ese sentido, estamos hablando del tributo, sus elementos esenciales y de aquellas actividades que permiten que la relación jurídica tributaria se perfeccione de alguna manera. Es preciso acotar que los tributos deben ir progresivamente cediendo espacio frente inversión privada y también sus regulaciones deben ser lo menos restrictivas a la libertad.

BADELL, citado por FRAGA-PITTALUGA, señala que el proceso contencioso tributario es una subespecie del proceso contencioso administrativo *“de allí que se encuentre enmarcado en el ámbito especial de su competencia gozando de todas las características de aquél”*⁸. Esta particularidad que destaca BADELL es de suma importancia para entender que las formas típicas del contencioso administrativo se traslucirán en el contencioso tributario, siempre que el acto recurrido sea de contenido tributario, vale decir, que descansa en aspectos de imposición directa o indirecta, imponga sanciones, cualquiera sea su forma o naturaleza y en la que se desplieguen todas las facetas de la policía tributaria, en atención a la actividad inspectora, autorizadora y de registros.

Es sobre este punto que se tratará el presente trabajo, esto es, se analizarán algunos fallos de los tribunales y se intentará descubrir de dónde viene la confusión a la hora de determinar la competencia y la razón que justifica que en algunos casos se decanten por la jurisdicción contencioso administrativa.

I. Problemas de competencia

La Corte Segunda de lo Contencioso Administrativo⁹ en una controversia en virtud de la cual a una empresa le fue revocada una

⁶ Alejandro Ramírez V., “La Especial Naturaleza Jurídica del Contencioso Tributario”, en: <https://bit.ly/3igWhAr>, p. 175.

⁷ Manuel A. Iturre A., “La competencia en la Jurisdicción Contencioso Tributaria”, VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, AVDT, Caracas, 2004, p. 88.

⁸ Luis Fraga-Pittaluga, *La Defensa del Contribuyente*, EJV, Caracas, 2021, p. 396.

⁹ TSJ/CSCA, sent. N° 2013-1362 del 27-06-2013.

autorización para actuar como agente aduanal y poder realizar operaciones de importación, exportación y tránsito con carácter permanente ante las aduanas en las cuales se encuentra habilitado para operar, realizó interesantes precisiones que merecen la pena ser revisadas.

El acto impugnado fue recurrido ante el Juzgado Superior Primero en lo Civil y Contencioso Administrativo de la Región Capital, el cual lo declinó a las Cortes de lo Contencioso Administrativo y previa distribución le correspondió el conocimiento a la Corte Segunda de lo Contencioso Administrativo.

Para definir el ámbito competencial, el referido órgano jurisdiccional citó una sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, N° 61 del 20-01-2011, en la que en un caso similar se estableció que la autorización para actuar como agente aduanal es un acto administrativo sujeto para su otorgamiento y revocatoria a los requisitos y formalidades establecidos en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA). Indica el fallo que dicho instrumento normativo regula todo lo relativo al procedimiento administrativo ordinario, así como de los recursos otorgados por dicha Ley a los administrados para la revisión de los actos en sede administrativa; en oposición a los recursos previstos en el Código Orgánico Tributario (COT), dirigidos a impugnar los actos emanados de la Administración tributaria que guardan relación con tributos y con las relaciones jurídicas tributarias derivadas de esos tributos.

En orden a lo anterior, señaló la sentencia que la relación nacida del ejercicio de una potestad reglada de la Administración, como es el otorgamiento de una autorización para actuar como agente aduanal, hace que el acto sea administrativo y por lo tanto sujeto al procedimiento administrativo ordinario.

Por último, indicó la Sala Político-Administrativa que al haber sido dictado un acto por el Intendente Nacional de Aduanas (E) del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), ente público-administrativo, de nivel nacional, adscrito al para entonces denominado Ministerio de Finanzas, hoy Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas, le correspondió el conocimiento a las Cortes de lo Contencioso Administrativo, en virtud del criterio residual de competencia.

Con fundamento en el referido criterio, la Corte Segunda de lo Contencioso Administrativo se declaró competente para conocer de la causa, en los términos que se citan a continuación:

Ello así, visto que Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), es una autoridad administrativa que no se encuentra dentro de las mencionadas en los numerales 5 del artículo 23 y 3 del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y sumado al

hecho de que el presente acto no versa directamente sobre materias cuya competencia esté atribuida a jurisdicción contencioso tributaria, esta Corte Segunda de lo Contencioso Administrativo acepta la competencia que le fuere declinada para conocer y decidir, en primer grado de jurisdicción, de la presente demanda de nulidad. Así se decide.

Ahora bien, examinada la sentencia citada, la primera observación que pudiera formularse a los criterios competenciales establecidos en ambos fallos es que a pesar de que el otorgamiento, revocación, requisitos y formalidades de las autorizaciones puedan, en algunos casos, regularse con fundamento en la LOPA, ello no supone que la competencia *per se* sea de naturaleza exclusivamente administrativa, ya que consideraciones de ese tipo descubren una grosera ignorancia de aquellos elementos que componen el tributo. Otras circunstancias que se inadvierten de las sentencias es que el artículo 158 del COT establece que las disposiciones de la LOPA se aplicarán de forma supletoria en caso de situaciones que no puedan resolverse conforme a las disposiciones de la Ley¹⁰.

El derecho no debe atomizarse por pura arbitrariedad, en su lugar, y bajo las reglas de la física cuántica, una partícula puede ser honda y partícula al mismo tiempo, es decir, que el Derecho tributario se anide en la obligación tributaria (artículo 13 del COT) no niega que en torno a la misma se estructuren un conjunto de medidas de contenido policiaco para pretender ofrecer seguridad jurídica a la relación jurídico tributaria, limitar la acción de la administración a un espectro acotado de actuaciones y poder darle forma a todas esas actividades de limitación y ordenación que sobre la misma orbitan.

En abundamiento a lo anterior, resulta oportuno señalar que el Derecho tributario no se compone exclusivamente de tributos, sino que al mismo tiempo debería estar enmarcado en un conjunto de normas de tipo regulatorio con el propósito de acrisolar el camino y ofrecer garantías al contribuyente de cara a los voraces fines recaudatorios del Estado. Reglar el comportamiento de la Administración tributaria bajo normas propias del Derecho administrativo y por ende, someter su control a la jurisdicción contencioso administrativa cuando los actos que estas dicten sean de policía, como lo es la autorización (técnica de limitación u ordenación), es un error, máxime si en el fondo se estructura desde los fines recaudatorios.

Asimismo, la sentencia comentada destaca que la atribución de la competencia a la jurisdicción contencioso-administrativa se genera porque la autorización es ingénita a la potestad reglada y porque es un acto administrativo sujeto al procedimiento administrativo ordinario. Sin embargo, en el campo procesal, el principio de especialidad es esencial para

¹⁰ G.O. N° 6.507 Extraordinario del 29-01-2020, dictado por la espuria Asamblea Nacional Constituyente.

definir la competencia, por lo que al tratarse de una situación que se produce dentro del derecho aduanero y siendo la autorización un eslabón dentro del sistema impositivo, se convierte por lo tanto un elemento a examinar al momento de definir a quien se le atribuye el conocimiento de la causa.

En efecto, los actos autorizatorios y la producción del hecho punible comporta, como es evidente, criterios teleológicos plenamente diferenciados, mas no son oponibles. Por poner un ejemplo, si el Servicio Nacional Integrado de administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) autoriza a una empresa para servir como imprenta para la elaboración de las facturas y otros documentos¹¹ y, posteriormente, se dicta un acto que afecte los derechos e intereses de la imprenta, como puede ser la revocatoria de la autorización, deben ser los tribunales tributarios los competentes para conocer, fiscalizar y contralar ese acto administrativo, toda vez que los elementos que descansan en la factura son indispensables para calcular la base imponible del impuesto al valor agregado. En efecto, autorización y tributos no se individualizan al punto de excluir la competencia.

Otro ejemplo de lo explicitado *ut supra* se aprecia en la sentencia de la Corte Segunda de lo Contencioso Administrativo¹², en la cual el aludido órgano jurisdiccional conoció en primera instancia un asunto a través del cual se revocó la autorización a una empresa para operar como agente de aduanas en las operaciones de importación, exportación y tránsito. En consecuencia se trató el tema como netamente administrativo.

Merece la pena señalar que, como regla general y en función de las características que comprometen a las autorizaciones, éstas no pueden concebirse como meros actos de ejecución inmediata que producen sus efectos instantáneamente, carentes de implicaciones futuras; por el contrario, son actos que perduran en la medida que, como se ha dicho, se garanticen las condiciones en virtud de las cuales fueron otorgadas¹³. Por tal motivo, las razones empleadas para conocer o atribuir competencia a la jurisdicción contencioso administrativa producto de un acto revocatorio de la autorización, deben ser las mismas empleadas si se analiza un acto sancionatorio dictado con ocasión a las conductas punibles producidas en medio de la habilitación.

¹¹ Providencia SNAT/2018/0141. Normas Relativas a Imprentas y Máquinas Fiscales para la Elaboración de Facturas y Otros Documentos.

¹² CSCA/TSJ, sent. N° 2013-2729 del 19-12-2013.

¹³ Jonás E. Aponte A., "Algunos problemas de las licencias, autorizaciones y habilitaciones en el Derecho Tributario venezolano", *Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia*, N° 16, en: <https://bit.ly/3VLOFDv>, pp. 113 y ss.

Lo arriba explicado es ostensible en sentencia de la Sala Político Administrativa¹⁴ en la cual la jurisdicción contencioso tributaria conoció de una controversia que se originó producto de la sanción impuesta a una empresa almacenista que no cumplió con las condiciones, normas y procedimientos exigidos en las leyes especiales, relacionados con la seguridad e higiene necesarios para la conservación de las mercancías en los almacenes generales de depósito, obligación prevista en el aludido artículo 74 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales de 1996, y que dio lugar a la aplicación de la sanción de multa por parte de la Administración aduanera de conformidad con lo dispuesto en el artículo 121, numeral 6 de la Ley Orgánica de Aduanas de 2008.

Según se evidencia del fallo analizado, la empresa de almacenamiento fue sancionada producto de un procedimiento de inspección (actividad de policía), en el cual se dejó constancia de las fallas apreciadas en los mecanismos de conservación de las mercancías y específicamente acerca de las condiciones, normas y procedimientos de seguridad e higiene de conformidad con lo establecido en el artículo 74 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros.

Indicaría la sentencia examinada que tales facultades legales están dirigidas a supervisar bienes inmuebles cuando razones de interés y control fiscal lo justifiquen: *“ingresando a los almacenes, patios, oficinas, vehículos y demás lugares sujetos a potestad aduanera, incluso sin necesidad de autorización especial, ello conforme lo disponen los artículos 7 y 8 del citado texto orgánico”*.

La Sala Político Administrativa anuló el fallo y advirtió que las irregularidades observadas en el galpón no fueron las únicas, sino que la sanción también fue producida por incumplimientos de deberes formales relativos a no llevar actualizado el sistema de control de inventario y además al permitir el ingreso y almacenamiento de sustancias químicas y peligrosas sin contar con la autorización del Registro de Actividades Susceptibles de Degradar el Ambiente (RASDA), por lo que al haber sido anulado todo el reparo por el tribunal *a quo* conoció en consulta aquellos punto inadvertidos en la decisión de primera instancia.

Ahora bien, es claro de la lectura de la sentencia analizada que la controversia órbita alrededor de la potestad de inspección con la cual cuenta la Administración aduanera para verificar el cumplimiento de los deberes nacidos del acto autorizatorio. Por tal motivo, si la justificación usada para atribuir competencias a la jurisdicción Administrativa es la regulación en la LOPA del acto autorizatorio, el mismo argumento debe

¹⁴ SPA/TSJ, sent. N° 1218 del 30-10-2013.

aplicarse para los procedimientos de control posterior que nacen de la licencia.

Pero como se dijo anteriormente, la cognición del contencioso tributario no está limitada a casos de naturaleza impositiva, por cuanto, tal materia se compone de múltiples aspectos que canalizan la actuación del universo de contribuyentes, empresas, imprentas, agentes, auxiliares, etc., antes, durante y después de producido el hecho tributario. Dividir las jurisdicciones por la naturaleza propia del acto implicaría dejar sin competencias a los juzgados tributarios, salvo las impositivas como se dijo previamente, aunado al hecho que genera una desconfianza en la seguridad jurídica de los administrados al desconocer o no tener precisión del tribunal competente para conocer de determinado recurso.

En el sentido anterior, la jurisdicción contencioso tributaria conoció de un recurso incoado contra una resolución en virtud de la cual se sancionó a una almacenadora por no cumplir *“con las normas de seguridad ya que posee solo 4 extintores pequeños para un área muy amplia además no posee sistemas de seguridad para el resguardo de personal ni las mercancías”* y *“cabe destacar que se observaron varios charcos de agua la cual es de conocimiento las fuertes lluvias de esta época, no había muchas mercancías almacenadas”*, incumpliendo así con las condiciones de seguridad e higiene previstas en el artículo 74 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas Sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y Otros Regímenes Especiales de 1996, al tiempo que no tenía suscrita póliza de seguro con cobertura de hurtos¹⁵.

La sentencia arriba citada añadió que el incumplimiento de las condiciones de funcionamiento del almacén o depósito aunado a la sanción impuesta es susceptible de una clausura del establecimiento temporalmente, hasta tanto se regularice su situación, advirtiendo que: *“tal suspensión no es una pena accesoria o sanción, sino la consecuencia por el incumplimiento de las exigencias para operar”*.

La confusión que se viene reproduciendo a propósito de la competencia para conocer esa categoría de actos tiene otro ejemplo en la sentencia de la Sala Político Administrativa¹⁶, en la cual se determinó que la competencia para conocer un acto en el cual un municipio imponga sanción del multa y cierre temporal del establecimiento, generada por el otorgamiento de la licencia de actividades económicas, le corresponde a la jurisdicción contencioso tributaria, al señalar que:

Ahora bien, evidencia esta Alzada que el asunto discutido en la presente causa no se trata simplemente de una solicitud de licencia de actividades económicas, sino que versa sobre la naturaleza jurídica de la actividad desarrollada por la recurrente, la cual debe ser analizada bajo la óptica de la

¹⁵ SPA/TSJ, sent. N° 253 del 18-03-2015.

¹⁶ SPA/TSJ, sent. N° 542 del 9-06-2010.

Ordenanza que establece el impuesto sobre actividades económicas, y quiénes son los sujetos gravables. En efecto, la referida Ordenanza es el cuerpo normativo que consagra cuáles son las actividades que tienen naturaleza económica para el legislador municipal cuyo conocimiento, inexorablemente, le corresponde a los Tribunales Contencioso Tributarios, pues son éstos los que tienen atribuida la competencia para conocer los recursos o las acciones que se interpongan ante la Administración Tributaria, bien sea Nacional, Estatal o Municipal relativos a la imposición o el pago de un tributo, tal como lo señaló el Juzgado Superior Cuarto en lo Civil y Contencioso Administrativo de la Región Capital en su decisión interlocutoria del 22 de marzo de 2009. Así se declara.

En el sentido anterior, la Corte Segunda de lo Contencioso Administrativo¹⁷, se declaró incompetente para conocer y decidir un recurso contencioso administrativo de nulidad contra una sanción de multa y la clausura temporal del establecimiento por el ejercicio de actividades económicas llevadas a cabo en la jurisdicción del aludido municipio sin estar autorizada en la licencia de actividades económicas.

Las razones aducidas por la Corte Segunda para declarar su incompetencia tienen fundamento en el hecho que las licencias de actividades económicas no son meros permisos formales, sino que las mismas deben ser estudiadas y analizadas en apego a las ordenanzas, pues: *“son ambas en conjunto las que definen y clasifican las distintas actividades económicas que desarrollan en un determinado municipio, que a su vez, determina los tributos asociados a cada una de ellas”*.

En el mismo orden de ideas, la Corte Segunda de lo Contencioso Administrativo¹⁸ se declaró incompetente para conocer de un recurso ejercido contra una sanción de multa y cierre temporal del establecimiento, impuesta por haber transgredido la Ordenanza sobre Actividades Económicas, por el ejercicio de las mismas sin haber obtenido previamente la licencia respectiva.

Es oportuno destacar, conforme a las sentencias citadas que, bien sea que se niegue, revoque o sancione a una persona natural o jurídica como consecuencia de un acto autorizatorio, en la medida que el acto recurrido tenga una relación consustancial con el hecho tributario, la competencia siempre será tributaria. Parte del embrollo se produce en virtud que el COT no dispone un catálogo medianamente detallado de las competencias de la jurisdicción tributaria, situación que complica aún más las cosas, porque si ya es difícil distinguir la naturaleza jurídica de algunas exacciones producto de lo que cierto sector de la doctrina

¹⁷ CSCA/TSJ, sent. N° 2012-1367 del 11-07-2012.

¹⁸ CSCA/TSJ, sent. N° 2014-1283 del 14-08-2014.

denomina la huida del Derecho tributario¹⁹, imaginemos de los actos regulatorios que alrededor de estas giran.

Que las licencias de actividades económicas no se comporten como autorizaciones de funcionamiento u operativas, no significa que no exista un obstáculo para el administrado para poder realizar la actividad dentro de la jurisdicción o espacio territorial y que limite en cierto punto su libertad económica. Por tal motivo, que se relacione el otorgamiento de la licencia de actividades económicas con el pago de tributos es un corolario que puede generalizarse a todas aquellas habilitaciones que tengan o mantengan relación con el tributo.

En tal sentido, si a una imprenta le es revocada por el SENIAT la autorización para la elaboración de facturas, motivado en el hecho que en medio del procedimiento de inspección se determinó que no llevaba el RIF en un lugar visible, nace la siguiente interrogante: ¿ante qué tribunales debe incoarse la demanda o recurso, siendo que las condiciones exigidas en las facturas fueron establecidas por la Administración tributaria? La pura lógica indica que lo razonable es que esa clase de pretensiones de nulidad sean conocidas por los juzgados tributarios, habida cuenta que dicho supuesto en específico está estrictamente vinculado con el hecho tributario y son exigencias determinadas por un acto reglamentario dictado por el Fisco.

Distinto es el caso en el que la referida empresa es sancionada por la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE) por un procedimiento que le fuera sustanciado por, paradójicamente, no entregar facturas en las operaciones que realice. En ese caso, al relacionarse la denuncia con los derechos al consumidor y protección al usuario, el recurso de nulidad debe ser presentado ante la jurisdicción contencioso administrativa.

En sentencia de la Sala Político Administrativa²⁰ se conoció un recurso contencioso administrativo de nulidad contra la Providencia Administrativa N° SNAT/2002/1455, emanada del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)²¹, por medio de la cual se designan como agentes de retención del impuesto al valor agregado (IVA) a los denominados contribuyentes especiales. En tal sentido, se formularon ciertas apreciaciones a propósito de la competencia de la jurisdicción contencioso-tributaria para conocer de actos

¹⁹ Humberto Romero-Muci, "Deconstruccionismo y la huida del derecho tributario: el caso de las contribuciones previstas en las leyes orgánicas de ciencia, tecnología e innovación y contra el tráfico ilícito y el consumo de sustancias estupefacientes y psicotrópicas", *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Obras Colectivas, AVDT, Caracas, 2006, pp. 215-265. Gabriel Ruan S., *El Impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales*, Ediciones Liber, Caracas, 2008.

²⁰ TSJ/SPA, sent. N° 3682 del 02-06-2005.

²¹ G.O. N° 37.585 del 05-12-2002.

normativos de carácter general y por sus directas implicaciones en dicho campo. Entre las ideas principales que se extraen del fallo en mención tenemos las siguientes:

Es así como a partir de tal razonamiento pudo concluir este Alto Tribunal, desde el punto de vista formal, que al ser el SENIAT un servicio autónomo sin personalidad jurídica, vale decir, un órgano desconcentrado de la Administración Pública Nacional (Administración Central a través de su ente de adscripción, en este caso el Ministerio de Finanzas), carecía de personalidad jurídica propia, y por tanto sus actos, así como los efectos de éstos, se imputaban a la personalidad jurídica pública de la cual forma parte; motivo por el cual pudiera pensarse, en forma errónea, que la competencia para conocer y decidir los recursos ejercidos contra las providencias administrativas dictadas por dicho servicio para designar como agentes de retención del impuesto al valor agregado a los Contribuyentes Especiales, resultaba de la entonces Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, vistos los supuestos de competencia residual atribuida a dicha Corte, en virtud del numeral 3 del artículo 185 de la Ley que regía las funciones de este Alto Tribunal. No obstante ello, la Sala en dichas oportunidades no pudo dejar de advertir el alcance normativo que ostentan las referidas providencias administrativas, normas cuyo contenido estrictamente tributario imponen obligaciones fiscales no sólo para los denominados Entes Públicos Nacionales y Contribuyentes Especiales, sino que establecen un procedimiento para la retención del aludido tributo, aunado a las sanciones por incumplimiento que contemplan.

En tal sentido, fue observado por este Alto Tribunal que de la aplicación de las mismas surgen verdaderas relaciones jurídicas subjetivas en el ámbito del derecho tributario, cuyo conocimiento resultaría, en principio, atribuido a la jurisdicción contencioso-tributaria, al consagrar ésta un fuero especial exclusivo y excluyente, por lo que no podría otorgársele competencia para conocer de las mismas a otra jurisdicción ni a otros tribunales de distinta naturaleza, según lo dispuesto en el artículo 330 del Código Orgánico Tributario. Asimismo, fue advertido que los actos impugnados eran actos generales, cuyos efectos se presentaban de igual forma generales, motivos por los cuales escapaban del ámbito de la jurisdicción contencioso tributaria en su primer grado de conocimiento, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 259 del citado Código Orgánico Tributario.

La sentencia arriba citada hace mención a "*normas cuyo contenido estrictamente tributario imponen obligaciones fiscales*" para poder atribuir la competencia a la jurisdicción tributaria, con lo cual a ello debemos sumar a los actos de contenido tributario y los actos que afecten los derechos de los contribuyentes enmarcados en relaciones jurídico tributarias.

Reflexión final

En orden a lo anterior, finalizaremos señalando que hasta tanto no se comprenda la independencia del Derecho tributario con respecto a otras áreas (Derecho administrativo) seguirán presentándose conflictos de competencia que generan retrasos innecesarios en la tramitación de

las causas. Entiéndase que esta independencia nunca será absoluta como nada puede ser totalmente independiente, pero es necesario que se comprenda que las muy discutidas técnicas de limitación u ordenación cuya teorización se produjo en el Derecho administrativo también existen en el Derecho tributario, y será esta jurisdicción la que deba velar porque se respeten los derechos y garantías de los contribuyentes y los particulares.

No tener certeza de la competencia para conocer de una controversia tributaria, fundamentalmente cuando esa incertidumbre proviene del órgano jurisdiccional, puede comportar una serie de lesiones para los justiciables, entre ellas, el derecho a juez natural y una justicia expedita. ■