

El derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles

Serviliano ABACHE CARVAJAL*

REDAV, N° 28, 2024, PP. 151-172

Resumen: En el trabajo se revisa, en la primera parte, el concepto y modalidades del procedimiento de determinación tributaria para, en la segunda parte, analizar el derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles, de acuerdo con los artículos 162 y 10 del Código Orgánico Tributario.

Palabras clave: Autodeterminación – Determinación tributaria – Código Orgánico Tributario

Abstract: *In the first part, the paper reviews the concept and types of the tax assessment procedure in order to, in the second part, analyze the taxpayer's right to have all tax assessment actions carried out during business days and business hours, pursuant to articles 162 and 10 of the Organic Tax Code.*

Keywords: *Self-assessment – Tax assessment – Organic Tax Code*

Recibido

15-12-2024

Aceptado

02-01-2025

Introducción

Son varios los derechos subjetivos que el contribuyente puede ejercer en el procedimiento de determinación tributaria¹. En este estudio nos enfocamos –como lo hemos denominado– en el derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles que, en los términos que será desarrollado, se presenta como una guía de conducta para ambos sujetos de la relación jurídico-tributaria, en tanto correlato obligacional de la Administración Tributaria, habilitándose, así, soluciones prácticas en situaciones ordinarias y extraordinarias relativas al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

* Coordinador de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Socio del Despacho de Abogados Miembro de Baker McKenzie.

¹ Al respecto, *vid.* Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*. Disponible en: http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf; y Casás, José Osvaldo, *Carta de derechos del contribuyente latinoamericano: para el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2014, p. 125-141.

Para lo anterior, en la primera parte repasaremos brevemente el concepto de determinación tributaria y sus distintas modalidades o tipologías por el sujeto (autodeterminación, determinación mixta, etc.), con la finalidad de precisar el alcance o ámbito procedimental de ejercicio de este derecho del contribuyente en el procedimiento de determinación tributaria.

En la segunda parte se atenderá de manera resumida la teoría de los enunciados jurídicos, específicamente las normas prácticas y no prácticas, para caracterizar como norma práctica la contentiva del derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles, regulado en el artículo 162 del Código Orgánico Tributario de 2020² (COT/2020), pasando por su concepción como “pretensión justificada” y la correlación “deber-derecho” que supone, cuya utilidad aplicativa resultará evidente. Luego, nos encargaremos de analizar la norma práctica contenida en el numeral 3º del artículo 10 del Código, así como la no práctica referida a las definiciones legales de “días inhábiles” establecidas en el párrafo único del artículo 10 del COT/2020, cuyos sentidos precisaremos.

Finalmente, enfocaremos nuestra conclusión en la extensión de los ámbitos de ejercicio del derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles, y su corolario lógico: los supuestos de prórrogas automáticas de los plazos y términos de los procedimientos de determinación tributaria.

I. El procedimiento de determinación tributaria

1. Concepto

En doctrina son varias las nociones apuntadas y conceptos delimitados sobre el procedimiento de determinación de la obligación tributaria. Según JARACH “la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual ésta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva”³.

Al respecto, GIULIANI FONROUGE considera que éste:

...consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación⁴.

² Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario, 29-01-2020.

³ Jarach, Dino, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, Editorial Cangallo, 1ª edición, 2ª reimpresión, Buenos Aires, 1993, p. 402.

⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, vol. I, Ediciones Depalma, 2ª edición, Buenos Aires, 1970, p. 481.

Para VILLEGAS este procedimiento:

...es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (*an debeatur*), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeatur*)⁵.

Por su parte, ILSE VAN DER VELDE llegó a expresar que:

...debemos aplicar el vocablo *determinación* para identificar a esa operación mediante la cual se busca precisar la existencia, o inexistencia, de la obligación tributaria, en cada caso en particular, con todos los elementos referidos al sujeto activo, al sujeto pasivo, a la base imponible, al monto de la deuda tributaria o liberación de ésta⁶.

Y también fue VAN DER VELDE⁷, una de las voces de la doctrina venezolana que se encargó de precisar la diferencia –en no pocos casos obviada– entre la determinación y la liquidación tributarias, siendo ésta la fase final de aquélla: la cuantificación de la obligación.

Conjugando los conceptos anteriores, se puede afirmar que el procedimiento de determinación consiste en la realización de un acto o ocurrir de un conjunto de éstos, por parte de los sujetos de la relación jurídico-tributaria (sujeto pasivo, sujeto activo o ambos de manera conjunta), así como por el propio juez –como se apreciará enseguida–, dirigidos a declarar o constituir (dependiendo de la naturaleza que se le reconozca) la existencia del débito-crédito fiscal a cargo de un sujeto individualizado, por medio de la constatación particular del hecho imponible, y a cuantificar su extensión económica (liquidación).

⁵ Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, Editorial Astrea, 8ª edición, Buenos Aires, 2002, p. 395.

⁶ van der Velde Hedderich, Ilse, *In Memoriam Ilse van der Velde Hedderich (compilado y adaptado por Alejandro Ramírez van der Velde)*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2001, p. 6.

⁷ “En efecto, en algunos casos se utiliza indistintamente la palabra ‘liquidación’, tal como lo hizo nuestro legislador tributario al definir el concepto en los términos siguientes: (...). Aparece así, frente al lector, la expresión ‘liquidación’ como sinónimo de ‘determinación’, sin embargo técnicamente ello no es correcto, por cuanto si vamos a usar el término ‘liquidación’ como sinónimo de ‘determinación’ debemos distinguir entre la acepción de ‘liquidación’ lato sensu y ‘liquidación’ stricto sensu, es decir, la primera corresponde a identificar al acto o conjunto de actos que conducen a precisar la existencia de la obligación tributaria o su inexistencia y la segunda corresponde al aspecto final del procedimiento, identificada con la planilla o instrumento que contiene la cuenta o resultado cuantificado de aquella ‘operación’. De tal manera que, en una clara y acertada utilización de conceptos, debemos aplicar el vocablo *determinación* para identificar a esa operación mediante la cual se busca precisar la existencia, o inexistencia, de la obligación tributaria, en cada caso en particular, con todos los elementos referidos al sujeto activo, al sujeto pasivo, a la base imponible, al monto de la deuda tributaria o liberación de ésta, etc.; en tanto debemos limitar el uso de la expresión *liquidación*, al acto último de la ‘determinación tributaria’, como ya antes expresamos, a la cuantificación de la deuda tributaria, o su liberación, como resultado de aquel acto o proceso realizado”. *Ibid.*, pp. 5-6.

2. Modalidades

A este respecto, el COT/2020 señala en su artículo 140, que la determinación tributaria podrá realizarse por los sujetos pasivo y activo, de manera autónoma o conjunta, en los términos siguientes:

Los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario.

No obstante, la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presuntiva, así como solicitar las medidas cautelares conforme a las disposiciones de este Código, en cualesquiera de las siguientes situaciones: (...).

Como se observa, la primera parte de la norma hace referencia a la denominada autodeterminación (“deberán determinar y cumplir por sí mismos”); la segunda parte regula la determinación mixta (“o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria”); y, en tercer lugar, el segundo párrafo de la disposición en comentarios establece la determinación oficiosa (“la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio”).

Por lo anterior, se ha considerado que existe un orden de prelación en cuanto a la determinación por el sujeto, de acuerdo con lo plasmado en el referido artículo 140, debiendo realizarse de la siguiente manera: **(i)** por el sujeto pasivo de la obligación tributaria; **(ii)** de forma mixta (sujetos pasivo y activo); y **(iii)** por el sujeto activo, esto es, la Administración Tributaria⁸.

A. Autodeterminación o por el sujeto pasivo

Se podría decir que la autodeterminación tributaria es la forma por excelencia, a través de la cual se declara (o constituye, dependiendo de la naturaleza que se le reconozca, en los términos anteriormente precisados) la existencia y cuantía de la obligación fiscal, modalidad ésta que realiza el propio sujeto pasivo, por medio de la declaración⁹ –y

⁸ Cf. van der Velde Hedderich, Ilse, *op. cit.*, p. 14; y Sánchez González, Salvador, *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria. Actualizado a la jurisprudencia*, Fundación Estudios de Derecho Administración, 2ª edición, Carcas, 2012, pp. 31-32.

⁹ Por declaración de impuestos debe entenderse el “acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitoria de la obligación sustancial. Su finalidad consiste en colaborar con la administración haciéndole saber el conocimiento y la voluntad del obligado de extinguir una determinada obligación”. Jarach, Dino, *op. cit.*, p. 435. Sobre la declaración de impuestos, también *vid.* Sammartino, Salvatore, “La declaración de impuesto”, en Amatucci, Andrea (Dir.), *Tratado de Derecho tributario*, tomo II, Temis, Bogotá, 2001, pp. 311-348.

autoliquidación¹⁰– de impuestos. Su fundamento suele ubicarse en la incapacidad operativa que embarga a la Administración Tributaria para realizar las determinaciones de cada contribuyente¹¹.

Ejemplos de esta forma de determinación sobran en el ordenamiento tributario venezolano, a saber: impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, entre otros, en los cuales el contribuyente autodetermina el nacimiento (declaración) y cuantía (liquidación) de la obligación tributaria, a través de su declaración de impuestos.

B. Determinación mixta o por ambos sujetos

En lo que corresponde a la determinación mixta, como su denominación apunta, la misma se realiza conjuntamente por los sujetos pasivo y activo de la obligación tributaria, en la cual el primero suministra la información necesaria y pertinente para declarar la existencia (o inexistencia) y cuantía de su eventual obligación al segundo (e. g., los ingresos percibidos), y éste procede a determinar dicho débito fiscal (e. g., aplicando la alícuota que corresponda).

C. Determinación oficiosa o por el sujeto activo

La determinación oficiosa es la realizada por la Administración Tributaria. En efecto, este tipo de determinación “está previsto para aquellos casos en que ésta, haciendo uso de la facultad que le concede la Ley, sustituye o complementa la determinación que debió realizar el contribuyente o responsable (autodeterminación) y que éste no hizo, o la hizo insuficientemente”¹², lo cual se materializa a través de los cauces formales previstos en el COT/2020 relativos a los procedimientos de fiscalización y verificación, o lo que es lo mismo, tanto fiscalización cuanto verificación tributarias son modalidades de determinación oficiosa¹³ o, bajo la forma de clasificar los procedimientos administrativos por el grado, se identifican como procedimientos de primer grado (o constitutivos) de la voluntad administrativa, por oposición a los de segundo grado (o recursivos), los cuales también gozan de naturaleza determinativa¹⁴.

¹⁰ Al respecto, *vid.* Fernández Paves, María José, *La autoliquidación tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1995.

¹¹ Cf. Sánchez González, Salvador, *op. cit.*, p. 29.

¹² Sánchez González, Salvador, *op. cit.*, p. 31.

¹³ En igual sentido, *vid.* Ramírez van der Velde, Alejandro, “Los procedimientos administrativos previstos en el nuevo Código Orgánico Tributario”, en Sol Gil, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002, p. 558.

¹⁴ Si bien el procedimiento de recurso jerárquico no puede caracterizarse como un procedimiento de determinación oficiosa, entre otras razones, porque además de no ser iniciado por la Administración Tributaria, esa clasificación es sólo viable analíticamente para los procedimientos de primer grado o constitutivos de la voluntad administrativa, no es menos cierto que sí es un procedimiento recursivo o de segundo grado determinativo, en la medida que en el mismo también se declara

A tenor del artículo 140 del COT/2020, la Administración podrá determinar de oficio la obligación tributaria, en los siguientes supuestos:

1. Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración.
2. Cuando la declaración ofreciera dudas relativas a su veracidad o exactitud.
3. Cuando el contribuyente debidamente requerido conforme a la ley, no exhiba los libros y documentos pertinentes o no aporte los elementos necesarios para efectuar la determinación.
4. Cuando la declaración no esté respaldada por los documentos, contabilidad u otros medios que permitan conocer los antecedentes, así como el monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del tributo.
5. Cuando los libros, registros y demás documentos no reflejen el patrimonio real del contribuyente.
6. Cuando así lo establezcan este Código o las leyes tributarias, las cuales deberán señalar expresamente las condiciones y requisitos para que proceda.

Este tipo de determinación oficiosa, se puede llevar a cabo, como indican los artículos 140 y 141 del COT/2020, a través de los métodos conocidos como base cierta y base presuntiva, los cuales integran la clasificación de la tipología determinativa por el objeto.

D. Determinación judicial o por el órgano jurisdiccional

Finalmente, la determinación de la obligación tributaria no es exclusiva de los sujetos activo y pasivo de la misma. Ésta también tiene lugar en sede judicial, indistintamente de que el COT/2020 nada dice expresamente al respecto, cuyo fundamento en el ordenamiento jurídico venezolano se ubica en las facultades de los jueces de lo contencioso tributario –como especie de los contencioso administrativos–, las cuales no se limitan a la declaratoria de la nulidad del acto sometido al control

la existencia y delimita la cuantía de la deuda, esto es, se determina la obligación tributaria. Así lo enseña RUAN SANTOS: “Este concepto (refiriéndose a la noción de determinación tributaria), cuyo núcleo está constituido por el objeto de las actuaciones –declarar la existencia y cuantía de la obligación tributaria– refleja el enfoque global de la actividad determinativa y comprende, a la vez que vincula, todos los actos de gestión administrativa encaminados a ese objeto, desde las declaraciones presentadas por los contribuyentes, pasando por todas las actuaciones administrativas de verificación, fiscalización, liquidación y revisión hasta la decisión definitiva de la Administración”. Ruan Santos, Gabriel, “La función de determinación en el nuevo Código Orgánico Tributario (fiscalización y determinación)”, en Sol Gil, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002, p. 410. También resulta oportuno aclarar, que sólo nos referiremos a los procedimientos determinativos indicados por ser los principales –que no únicos– regulados en el COT/2020, debiendo tenerse en cuenta que todas las consideraciones que efectuaremos son igualmente aplicables a los demás.

judicial de legalidad, sino que van más allá, siendo verdaderas potestades de plena jurisdicción¹⁵, tal como lo ha sentado la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en los términos siguientes:

De lo anterior se deriva que los órganos jurisdiccionales integrantes de la jurisdicción contencioso-tributaria, pueden llevar a cabo la determinación de obligaciones tributarias así como de sus correspondientes sanciones; es decir, proceder al cálculo de la deuda tributaria y sus accesorios, pues dicha determinación radica en la facultad de control que la Constitución y la Ley reconocen a la jurisdicción contencioso-administrativa –y a la especial contencioso-tributaria– sobre la actividad de la Administración, más aún cuando el objeto controvertido desde el punto de vista de ingresos del Estado, es la certeza en la determinación de la cuota tributaria en un asunto determinado.

En efecto, el control por parte de los órganos jurisdiccionales integrantes de la jurisdicción contencioso-tributaria, no debe limitarse única y exclusivamente a precisar si la determinación efectuada por la Administración Tributaria fue ajustada a derecho o no, sino que puede llevar a cabo la restitución de la situación jurídica infringida por la actividad administrativa, pues la determinación no es un acto constitutivo de un derecho, sino un acto declarativo de la existencia o inexistencia de una obligación tributaria; es decir, lo que se busca es la certeza de la cuota tributaria que debe exigirse, la cual no puede ser ajena al control del órgano jurisdiccional competente.

Sobre la base de lo anteriormente expuesto, puede señalarse que la determinación de la obligación tributaria llevada a cabo por el órgano jurisdiccional, procede en aquellos casos en los cuales exista previamente un procedimiento de determinación realizado por la Administración o por el contribuyente y la cual fuere contraria a derecho. Asimismo, es necesario para que proceda la determinación por parte de los órganos jurisdiccionales que existan en autos elementos que permitan al juez precisar la exactitud de la obligación tributaria y sus accesorios.

En consecuencia, la jurisdicción contencioso-tributaria puede no sólo declarar la conformidad a derecho o no de la determinación que se somete a su examen, sino que podrá, tomando en cuenta los elementos de autos, restituir la situación jurídica infringida, llevando a cabo la determinación o los ajustes de la obligación tributaria y de sus accesorios, estableciendo con certeza la cuota tributaria que corresponde pagar a la contribuyente, tal como ocurrió en el presente caso.

Por ello, no encuentra esta Sala justificación alguna que impida a los órganos jurisdiccionales competentes, la facultad de llevar a cabo la determinación de la obligación tributaria y sus accesorios, más cuando la misma actúa

¹⁵ Artículo 259 de la Constitución (Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario, 19-02-2009): “La jurisdicción contencioso administrativa corresponde al Tribunal Supremo de Justicia y a los demás tribunales que determine la ley. Los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa son competentes para anular los actos administrativos 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; conocer de reclamos por la prestación de servicios públicos; y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa”.

en uso de sus facultades de control de la actividad administrativa, pues de esta manera se le brinda a las partes la efectividad de la tutela judicial solicitada¹⁶ (resaltado agregado).

En los términos expuestos en la jurisprudencia citada, cuando la determinación tributaria es realizada por el órgano judicial, entonces –y sólo entonces¹⁷– el acto determinativo tendrá naturaleza jurisdiccional, pues el mismo es dictado por un tercero independiente de las partes (Administración y contribuyente) del litigio¹⁸.

II. El derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles

Repasadas la noción y las tipologías del procedimiento de determinación tributaria, corresponde atender –de manera bastante resumida– la teoría de los enunciados jurídicos, específicamente las normas prácticas y no prácticas, para caracterizar como norma práctica la contentiva del derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles, establecido en el artículo 162 del COT/2020, así como su concepción como “pretensión justificada” y la correlación “deber-derecho” que supone.

Luego nos ocuparemos de la norma práctica contenida en el numeral 3º del artículo 10 del COT/2020, así como de la norma no práctica referida a las definiciones legales de “días inhábiles” establecidas en el párrafo único del mismo artículo 10 del Código, que habilitará la aplicación de las normas prácticas indicadas, todo lo cual nos permitirá delimitar los supuestos de prórrogas automáticas de los plazos y términos de los procedimientos de determinación tributaria, en respeto del derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles.

1. Las normas prácticas y no prácticas en la teoría de los enunciados jurídicos. Una breve (pero importante) distinción analítica

Dentro de la teoría de los enunciados jurídicos, una clasificación bastante útil desde un sentido práctico, es la correspondiente a las normas

¹⁶ Sentencia de 22-11-2006, Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, caso *Editorial Diario Los Andes, C.A.*, consultada en *Revista de Derecho Tributario*, N° 113, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2007, p. 251.

¹⁷ Así lo ha sentado la doctrina argentina, la cual en su momento cuestionó y rechazó mayoritariamente la teoría de JARACH, quien le reconoció naturaleza jurisdiccional al acto administrativo de determinación, argumentando la sustanciación de un contradictorio entre Administración y contribuyente. Al respecto, *vid.*, Ziccardi, Horacio, “Derecho tributario administrativo o formal”, en García Belsunce, Horacio A. (Dir.), *Tratado de tributación. Derecho tributario*, tomo I, vol. II, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, pp. 226-228.

¹⁸ Cf. *Ibid.*, p. 228.

prácticas y no prácticas. Así, las primeras guían la conducta desde las perspectivas permisivas, prohibitivas y obligatorias, mientras que las segundas establecen definiciones para delimitar la interpretación jurídica de las categorías definidas y, con ello, habilitan la aplicación de las normas prácticas. Las segundas (las no prácticas) sirven para concretar la aplicación de las primeras (las prácticas). Si bien, en principio, los enunciados no prácticos no guían propiamente la conducta –por lo menos no directamente hablando–, lo cierto es que sí lo hacen de manera indirecta al definir la categoría jurídica que es empleada en la norma práctica que guía la conducta directamente, gozando, así, de finalidad práctica.

Como explican ATIENZA Y RUIZ MANERO:

...dentro de los enunciados jurídicos, esto es, los pertenecientes a un determinado sistema jurídico, no todos tienen –o, al menos, no tienen de manera directa– carácter práctico, en cuanto que algunos de ellos (las definiciones) no tienen como función –o como función directa– guiar (o justificar) las conductas, sino identificar el significado de otros enunciados que sí tienen, de una u otra forma, esta última función¹⁹.

Los enunciados prácticos, por su parte, se pueden clasificar en regulativos (dirigidos a guiar la conducta de los individuos) y constitutivos (que también guían la “conducta”, pero de los poderes públicos, mediante la atribución de competencias). A estos efectos basta con precisar que los primeros guían la conducta de los individuos, los particulares (en nuestro caso, contribuyentes y demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria), mientras que los segundos hacen lo propio con los órganos que integran los poderes públicos (legislativo, ejecutivo [Administración Tributaria] y judicial), esto es, delimitan su actuación al conferirles poderes o atribuirles competencias.

2. El derecho (o “pretensión justificada”) del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles, establecido en el artículo 162 del COT/2020: Un enunciado jurídico práctico que guía la conducta determinativa

A. El derecho subjetivo como “pretensión justificada” y la correlación “deber-derecho”

Han sido muchas las formas de explicar la categoría jurídica de derecho subjetivo. Así, HOHFELD²⁰ recuerda el uso amplio y sin mayores discriminaciones que se suele hacer de la expresión “derecho subjetivo”, dándole la mayor importancia a hallar algún indicio o pista en el lenguaje jurídico –como él mismo dice– que ayude a lograr un significado

¹⁹ Atienza, Manuel y Ruiz Manero, Juan, *Las piezas del Derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*, Editorial Ariel, 2ª edición, Barcelona, 2006, pp. 189-190.

²⁰ Cf. Hohfeld, Wesley Newcomb, *Conceptos jurídicos fundamentales*, Fontamara, 3ª edición, México, D. F., 1995, pp. 47-50.

definido y apropiado. Y es en la “relación jurídica fundamental” que ubica, a modo de correlativos, entre el deber y el derecho subjetivo, donde encuentra su pista. En efecto, explica que el “deber” entraña una relación correlativa con el derecho subjetivo, así como el “no-derecho” (la ausencia de derecho subjetivo) traba una relación de oposición al derecho subjetivo. Con lo anterior, HOHFELD califica como sinónimo de derecho subjetivo –con razón– a la palabra “pretensión” o *claim*.

Y es en esa línea que GUASTINI²¹ designa los derechos subjetivos como “pretensiones justificadas”, en la medida que la categoría está integrada por dos elementos: (i) una pretensión o *claim*, y (ii) una justificación de dicha pretensión, que no es otra cosa que una norma. Explica que una pretensión sin fundamento normativo o, simplemente, “infundada”, no pudiera denominarse derecho por su falta de justificación. En definitiva, un derecho subjetivo es una pretensión conferida a un sujeto –por una norma– frente a otro, a quien se le impone una obligación correlativa.

Abonando en similar sentido, también resulta del mayor interés a nuestros fines la acepción de “derecho como correlato de una obligación activa (hacer) o pasiva (no hacer)”. En efecto, ésta consiste –como lo explica NINO²² siguiendo a KELSEN– en enfocar la relación jurídica desde la situación del beneficiario de un deber jurídico, en lugar de hacerlo desde la posición del obligado. En otras palabras, el derecho subjetivo no es más que el correlato de una obligación (de hacer o no hacer), razón por la cual esa categoría no denota una situación diferente de la referida por el deber jurídico.

B. El artículo 162 del COT/2020 como enunciado jurídico práctico, el derecho subjetivo (o “pretensión justificada”) del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles que establece, y la correlación “deber-derecho” que supone

El artículo 162 del COT/2020 regula un enunciado jurídico de carácter práctico en la medida que guía la conducta de la Administración Tributaria y del contribuyente, al establecer la obligación en cabeza de aquella de practicar sus actuaciones y atender las que éstos practiquen ante ella, en días y horas hábiles, correlativamente delimitando que los sujetos pasivos tienen el derecho subjetivo (o “pretensión justificada”) a

²¹ Cf. Guastini, Riccardo, *Distinguiendo. Estudios de teoría y metateoría del Derecho*, Gedisa Editorial, Barcelona, 1999, pp. 180-181.

²² Cf. Nino, Carlos Santiago, *Introducción al análisis del Derecho*, Editorial Astrea, 2ª edición, 14ª reimpresión, Buenos Aires, 2007, pp. 202-204.

no atender²³ (comparecer o recibir)²⁴, ni realizar, dichas actuaciones en días y horas inhábiles. El enunciado delimita, a tenor literal, lo siguiente: “Las actuaciones de la Administración Tributaria y las que se realicen ante ella, deberán practicarse en días y horas hábiles, sin perjuicio de las habilitaciones que autorice la Administración Tributaria de conformidad con las leyes y reglamentos” (resaltado agregado).

Esta norma práctica es –a su vez– tanto constitutiva como regulativa. En efecto, la primera parte del artículo (“Las actuaciones de la Administración Tributaria”) se puede caracterizar como un enunciado constitutivo, debido a que guía la “conducta”, pero de la Administración Tributaria como poder público, mediante la delimitación del ejercicio de sus competencias administrativas en días y horas hábiles como obligación y concreción del principio de legalidad administrativa, ex artículos 137y 141 de la Constitución²⁵. Luego, la segunda parte del enunciado (“y

²³ “1.4.5. Derecho a no atender actuaciones fiscalizadoras en días y horas inhábiles // Los artículos 152 [hoy 162] y 165 [hoy 175] del Código Orgánico Tributario expresamente establecen la obligación en cabeza de la Administración Tributaria de practicar sus actuaciones (y, dentro de ellas, sus notificaciones) en días y horas hábiles, de ahí que los sujetos pasivos tengan correlativamente el derecho a no atender dichas actuaciones en días y horas inhábiles” (corchetes agregados). Abache Carvajal, Serviliano, “La potestad fiscalizadora”, en Sol Gil, Jesús *et al* (Coords.), *Manual de Derecho Tributario Venezolano*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, p. 560.

²⁴ Unas aproximaciones anteriores a este derecho, si bien planteadas desde una perspectiva distinta a la del procedimiento de determinación tributaria, pero igualmente valiosas y de la mayor importancia como antecedentes del mismo, son las expuestas por FRAGA-PITTALUGA y BLANCO-URIBE. Como lo explicara FRAGA-PITTALUGA hace más de veinte años, en el marco del deber de comparecer del contribuyente: “el administrado tiene el derecho a que su comparecencia sea exigida sólo en días y horas hábiles, a menos que, en su interés, sea procedente la habilitación y asimismo, tiene derecho a que se deje constancia de su comparecencia en forma oficial”. Fraga-Pittaluga, Luis, *La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria*, Fundación Estudios en Derecho Administrativo, Caracas, 1998, p. 20. Por su parte, BLANCO-URIBE ha reflexionado sobre este derecho del contribuyente, bajo el enfoque siguiente: “Sobre este punto convendría denunciar la práctica administrativa, en consecuencia ilegal, de practicar notificaciones e incluso de inmediato proceder a ejecutar clausuras de establecimientos, en horas inhábiles del mediodía o hasta en días de fin de semana, que además de violar este mandato, pueden ocasionar mayores perjuicios, afectando la debida proporcionalidad y alteran (sic) el principio de presunción de inocencia. // ¿Cómo es posible que no se pueda presentar escritos ni acceder al expediente administrativo a la una de la tarde de un lunes, o a cualquier hora de un sábado, pero la Administración Tributaria esté en esos momentos practicando notificaciones y cierres?”. Blanco-Uribe Quintero, Alberto, “Hacia un estatuto del contribuyente durante la fiscalización”, en Parra Aranguren, Fernando (Ed.), *Ensayos de Derecho administrativo. Libro Homenaje a Nectario Andrade Labarca*, vol. I, Tribunal Supremo de Justicia, Caracas, 2004, p. 141.

²⁵ Artículo 141 de la Constitución: “La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y

las que se realicen ante ella”) es asimilable bajo el rótulo de los enunciados regulativos, en tanto guía la conducta de los sujetos pasivos tributarios, reconociéndoles el derecho subjetivo a no atender –ni realizar– dichas actuaciones en días y horas inhábiles.

Como puede observarse, la Administración Tributaria tiene la obligación –en general– de realizar sus actuaciones (de investigación, comprobación, recaudación, etc.) en días y horas hábiles, por lo que, partiendo de que la actuación –por excelencia– de ésta es su actuación determinativa²⁶, con más razón (argumento *a fortiori*, en su especie *a minore ad maiorem*²⁷), al igual que todas sus demás actuaciones, el ejercicio de la “función de determinación”²⁸ debe –en particular– realizarla también en días y horas hábiles, correlativamente teniendo el contribuyente el derecho a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles.

Ahora bien, en los términos recién explicados sobre la caracterización del derecho subjetivo como “pretensión justificada”, en la norma bajo análisis se observa como la “pretensión” o *claim* se identifica con la realización de actuaciones determinativas en días y horas hábiles, y la “justificación” se ubica en el enunciado mismo contenido en el artículo 162 del Código.

Es importante insistir en que si el contribuyente tiene –como en efecto– el derecho a que toda determinación se lleve a cabo en días y horas hábiles por parte de (y para) la Administración Tributaria, con más

responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho”. Artículo 137 de la Constitución: “La Constitución y la ley definirán las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen”.

²⁶ Al punto que el maestro Valdés Costa define al propio “Derecho tributario formal” o “Derecho administrativo tributario” desde la perspectiva del procedimiento de determinación tributaria, de la manera siguiente: “8. Derecho tributario Formal o Administrativo Tributario (D.T.F. o D. Adm. Trib.). // Se refiere a la aplicación de la norma material al caso concreto, en los diversos aspectos de la determinación (*acertamiento, lançamento*, liquidación), y percepción del tributo, control y decisión de los recursos administrativos planteados por los interesados”. Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 14.

²⁷ “Si está prohibido lo menos, está prohibido lo más. Si no conviene lo menos, tampoco lo más”, siendo “aplicable a deberes u obligaciones”. Vega Reñon, Luis, “A contrario / a fortiori / a pari / a simili, argumentos”, en Vega Reñon, Luis y Olmos Gómez, Paula (Eds.), *Compendio de lógica, argumentación y retórica*, Editorial Trotta, Madrid, 2011, pp. 15 y 16, respectivamente.

²⁸ Cf. Ruan Santos, Gabriel, *op. cit.*, pp. 405-449; y Abache Carvajal, Serviliano, “La función de determinación. Dialogando con Gabriel Ruan Santos”, en Weffe H., Carlos E., y Atencio Valladares, Gilberto (Coords.), *Liber Amicorum: homenaje a Gabriel Ruan Santos*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018, pp. 507-537.

razón (argumento *a fortiori*, ahora en su especie *a maiore ad minorem*²⁹) tiene el derecho a realizar sus propias autodeterminaciones en dichos días y horas hábiles (así se desprende del citado artículo 162 del Código: “Las actuaciones de la Administración Tributaria y las que se realicen ante ella, deberán practicarse en días y horas hábiles”), lo que, por argumento a contrario, le permite no materializar actuaciones determinativas en días y horas inhábiles, e. g. presentar sus declaraciones impositivas.

Inclusive, si todas las actuaciones determinativas (administrativas y del contribuyente) deben practicarse en días y horas hábiles, entonces también sería concebible que al igual que la Administración, el contribuyente –además del derecho– tendría la “obligación” de hacerlas en días y horas hábiles, lo que nuevamente por argumento a contrario, significaría que no está obligado (no-obligación) a realizarlas en días y horas inhábiles.

Se presenta evidente, entonces, que al tener la Administración Tributaria la obligación de realizar sus actuaciones determinativas en días y horas hábiles (hacer), o de no realizarlas en días y horas inhábiles (no hacer), correlativamente tienen los contribuyentes el derecho subjetivo –o “pretensión justificada”– de no recibir o atender las actuaciones determinativas de la Administración en días y horas inhábiles. Igualmente, al tener la Administración Tributaria la obligación de recibir y tramitar las actuaciones determinativas que los contribuyentes realicen ante ésta en días y horas hábiles (hacer), correlativamente tienen los contribuyentes el derecho subjetivo –o “pretensión justificada”– de realizar sus actuaciones determinativas en días y horas hábiles, o de no realizarlas en días y horas inhábiles.

Se aprecia de forma bastante manifiesta como el artículo en cuestión es, en efecto, una norma práctica, en tanto guía la conducta de la Administración y del contribuyente, estableciendo a favor de éste el derecho a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles, cuya aplicación (y ejercicio) es habilitada gracias a la norma no práctica establecida en el párrafo único del artículo 10 del COT/2020, en tanto define qué se entiende por “día inhábil” y, por argumento *a contrario*, por “día hábil”. Veamos, entonces, qué establece ese enunciado.

²⁹ “Si vale para lo más, vale para lo menos. Quien puede lo más, puede lo menos”, siendo “aplicable a derechos o autorizaciones”. Vega Reñón, Luis, *op. cit.*, pp. 15 y 16, respectivamente.

3. El artículo 10 del COT/2020 y las definiciones legales de “días inhábiles” contenidas en su párrafo único: Un enunciado jurídico práctico y no práctico de especial relevancia

Llegamos, así, al muy importante –a nuestros fines– artículo 10 del COT/2020, el cual, en tanto norma práctica y no práctica se encarga, por un lado, de guiar la actuación determinativa de la Administración Tributaria y del contribuyente, y por el otro, en su párrafo único define legalmente qué se entiende por “días inhábiles”, delimitando su interpretación jurídica (sentido) de cara a la aplicación de la norma práctica contenida en el recién analizado artículo 162 del Código que, en efecto, guía (directamente) la conducta de ambos sujetos de la relación jurídico-tributaria a propósito del procedimiento de determinación (declaración y liquidación). A tenor literal, la norma en cuestión indica lo siguiente:

Los plazos legales y reglamentarios se contarán de la siguiente manera:

1. Los plazos por años o meses serán continuos y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo. El lapso que se cumpla en un día que carezca el mes, se entenderá vencido el último día de ese mes.
2. Los plazos establecidos por días se contarán por días hábiles, salvo que la ley disponga que sean continuos.
3. En todos los casos los términos y plazos que vencieran en día inhábil para la Administración Tributaria, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.
4. En todos los casos los plazos establecidos en días hábiles se entenderán como días hábiles de la Administración Tributaria.

Parágrafo Único. Se consideran inhábiles tanto los días declarados feriados conforme a disposiciones legales, como aquellos en los cuales la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público, lo que deberá comprobar el contribuyente o responsable por los medios que determine la ley. Igualmente se consideran inhábiles, a los solos efectos de la declaración y pago de las obligaciones tributarias, los días en que las instituciones financieras autorizadas para actuar como oficinas receptoras de fondos nacionales no estuvieren abiertas al público, conforme lo determine su calendario anual de actividades (resaltado agregado).

Como se observa, la norma se refiere en su encabezado y numerales a la forma del cómputo de los plazos y términos legales (y reglamentarios), bien se establezcan por años, meses o días hábiles, teniendo particular relevancia a nuestros fines lo dispuesto en el numeral 3º, sobre el cual volveremos en seguida. Por su parte, el párrafo único contempla, a propósito de la definición legal de “días inhábiles”, dos supuestos generales y uno especial, a los cuales dedicaremos detenida atención.

A. Análisis general del artículo 10 del COT/2020: El cómputo de plazos y términos

Esta norma se ocupa de indicar la forma en que deben computarse los plazos y términos legales (así como los reglamentarios), en la medida que éstos pueden fijarse por años, meses o días, refiriéndose éstos últimos, como lo indica expresamente la disposición (numeral 2º), a “días hábiles”, entendiéndose por los mismos los “días hábiles de la Administración Tributaria” (numeral 4º), salvo que se indique de manera excepcional por la ley que se contarán por “días continuos” (numeral 2º).

Especial mención amerita el numeral 3º, conforme con el cual “En todos los casos los términos y plazos que vencieran en día inhábil para la Administración Tributaria, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente” (resaltado agregado). Luce evidente que esta norma práctica que guía la conducta de la Administración y del contribuyente no fue pensada –en detalle– para una situación de duración prolongada y sucesión consecutiva de días inhábiles de forma indefinida, en tanto en cuanto no sólo es factible que se “venzan” plazos y términos en “días inhábiles determinados”, sino que es perfectamente posible que los mismos transcurran durante un “período indeterminado de días inhábiles”, habida cuenta que, en el caso de plazos establecidos por años o meses, los mismos se computan de forma continua (numeral 1º: “Los plazos por años o meses serán continuos”), en cuyas situaciones también se verán automáticamente “prorrogados hasta el primer día hábil siguiente” esos plazos y términos que venzan en un “día inhábil”.

Lo que se quiere dejar claro es que, por ser los plazos y términos “anuales” o “mensuales” continuos, su vencimiento es el que se prorroga hasta el primer día hábil siguiente, no afectándose su transcurso –conforme las normas bajo análisis– durante “días inhábiles”, mientras que en el caso de los plazos y términos contados por “días hábiles”, evidentemente no sólo su vencimiento en un “día inhábil” se prorroga hasta el primer día hábil siguiente, sino que los mismos no transcurren (no pueden hacerlo) durante “días inhábiles consecutivos”, por ser ésta –precisamente– su medida unitaria temporal de cómputo.

B. Análisis particular del párrafo único del artículo 10 del COT/2020: Las definiciones legales de “días inhábiles”

En los términos que ya lo adelantáramos, la norma no práctica contenida en el párrafo único establece dos supuestos generales y uno especial, dentro de la definición legal de “días inhábiles”, cuales son: (i) los días declarados feriados conforme con las disposiciones legales, y (ii) los días en los cuales la oficina administrativa de que se trate no hubiere estado abierta al público; ambos como supuestos generales; y (iii) “a los solos efectos de” la declaración y pago de las obligaciones

tributarias, los días en que las instituciones financieras autorizadas para actuar como oficinas receptoras de fondos nacionales no estuvieren abiertas al público; como supuesto especial. Analicemos estos supuestos.

a. Días declarados feriados (autodeterminación, determinación mixta, determinación oficiosa y recurso jerárquico)

En cuanto a los supuestos generales de la definición de “días inhábiles”, el primero no exige mayores comentarios, en la medida que éste se refiere –de manera precisa– a los días feriados, abarcando, así, como tampoco será difícil pensar, todos los procedimientos de determinación tributaria, tanto los indicados bajo la clasificación por el sujeto (autodeterminación, determinación mixta y determinación de oficio)³⁰, como el procedimiento recursivo determinativo (recurso jerárquico), debido a que durante días feriados, Administración Pública y sector privado –por igual– simplemente no trabajan, formalmente hablando.

Esto significa que los plazos y términos establecidos en días no corren –ni vencen, como será evidente– por computarse por “días hábiles”, mientras que los fijados por años y meses, si bien en principio “transcurren” –con la salvedad señalada– en la medida que son continuos, no vencen hasta el primer día hábil siguiente.

b. Días en que la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público (determinación mixta, determinación oficiosa y recurso jerárquico)

Por su parte, el segundo supuesto, aunque también es bastante claro (los días en los cuales la oficina administrativa de que se trate no hubiere estado abierta al público), sí merece algunos comentarios. De un lado, el escenario fáctico que el mismo plantea (oficinas cerradas al público de la Administración Tributaria), deja ver que dicho supuesto circunscribe su ámbito de aplicación a los procedimientos de determinación mixta, determinación de oficio y el recurso jerárquico como procedimiento de segundo grado (recursivo), en la medida que no es posible “sustanciar” –salvo que sea a espaldas del contribuyente, con todas las inconstitucionalidades que ello supone– ninguno de los anteriores si la oficina competente está cerrada al público y, con ello, los plazos y términos procedimentales no están transcurriendo (salvo los anuales o mensuales, con la aclaratoria expuesta), ni pueden vencer, en los términos ya precisados.

³⁰ Deliberadamente excluimos la determinación judicial a estos fines, debido a que, como es sabido, los tribunales se rigen por otra tipología de días, esto es, los “días de despacho”.

Por otro lado, teniéndose en cuenta que es un supuesto general y, por ello, no comprensivo del ámbito de aplicación especial de la declaración y pago de las obligaciones tributarias, el mero hecho de que la oficina estuviese abierta durante la pandemia, allende lo criticable de tal medida por el palpable riesgo (de contagio) que ello supondría para la salud³¹ (y hasta la vida³² misma) de las personas, tanto las que estuviesen trabajando como los particulares que asistiesen a las mismas –por demás contrariando lo establecido en el artículo 5³³ del decreto de “estado de alarma”–, significaría que necesariamente estará limitada la atención al público para procedimientos administrativos distintos –y ésta es la clave– de los correspondientes a la declaración y pago de las obligaciones tributarias.

Lo que se quiere dejar claro es que dicho enunciado no se basta por sí sólo para considerar, por el mero hecho de que las oficinas de la Administración Tributaria estuviesen abiertas, que los contribuyentes “pudiesen” –o, peor aún, estuviesen “obligados”– a declarar y pagar los distintos tributos, en la medida que debe tenerse en cuenta, a los efectos de interpretar cuándo se está ante un “día inhábil” para ese caso particular, el tercer y especial supuesto del mismo, conforme con el cual:

...se consideran inhábiles, a los solos efectos de la declaración y pago de las obligaciones tributarias, los días en que las instituciones financieras autorizadas para actuar como oficinas receptoras de fondos nacionales no estuviesen abiertas al público, conforme lo determine su calendario anual de actividades.

Esto es, aun cuando alguna oficina de la Administración Tributaria esté abierta para el público, lo cierto es que para los fines especiales –y expresamente indicados– de la “declaración y pago” de las obligaciones

³¹ Artículo 83 de la Constitución: “La salud es un derecho social fundamental, obligación del Estado, que lo garantizará como parte del derecho a la vida. El Estado promoverá y desarrollará políticas orientadas a elevar la calidad de vida, el bienestar colectivo y el acceso a los servicios. Todas las personas tienen derecho a la protección de la salud, así como el deber de participar activamente en su promoción y defensa, y el de cumplir con las medidas sanitarias y de saneamiento que establezca la ley de conformidad con los tratados y convenios internacionales suscritos y ratificados por la República”.

³² Artículo 43 de la Constitución: “El derecho a la vida es inviolable. Ninguna ley podrá establecer la pena de muerte, ni autoridad alguna aplicarla. El Estado protegerá la vida de las personas que se encuentren privadas de su libertad, prestando el servicio militar o civil, o sometidas a su autoridad en cualquier otra forma”.

³³ Artículo 5 del Decreto N° 4.160: “Las personas naturales, así como las personas jurídicas privadas, están en la obligación de cumplir lo dispuesto en este Decreto y serán individualmente responsables cuando su incumplimiento ponga en riesgo la salud de la ciudadanía o la cabal ejecución de las disposiciones de este Decreto. Éstas deberán prestar su concurso cuando, por razones de urgencia, sea requerido por las autoridades competentes.

tributarias, deben –además– estar los bancos autorizados abiertos al público, como veremos enseguida.

Y en cuanto a que la circunstancia de que la respectiva oficina no esté abierta al público “deberá comprobar[la] el contribuyente o responsable por los medios que determine la ley”, resulta de la mayor importancia tener en cuenta, como con detenimiento lo ha desarrollado la doctrina, que en materia de carga probatoria deben tenerse presentes –a efectos de su flexibilización– los principios *favor probationis* y de proximidad, cercanía o facilidad a la obtención de la prueba, conforme con los cuales la producción de la prueba debe situarse en la parte que esté en mejores condiciones para demostrar los hechos controvertidos³⁴, en este caso, la Administración Tributaria (parte en mejores condiciones) para demostrar el hecho controvertido en cuestión (que la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público)³⁵.

Además, la jurisprudencia³⁶ ha atribuido –exclusivamente– a la Administración Tributaria la carga de la prueba cuando, entre otros supuestos, el contribuyente alega un *hecho negativo absoluto, como lo es que la “la respectiva oficina administrativa no estaba abierta al público”*.

En definitiva, al margen del discurso normativo del enunciado bajo análisis, corresponderá a la Administración Tributaria –por la necesaria

³⁴ Así lo explica GONZÁLEZ PÉREZ: “En aplicación del principio de la buena fe en su vertiente procesal, con el criterio de la facilidad se puede llegar a desplazar la carga de la prueba a aquella parte a la que resulte más fácil su prueba”. González Pérez, Jesús, *Manual de Derecho procesal administrativo*, Editorial Civitas, 3ª edición, Madrid, 2001, p. 328.

³⁵ En este sentido, se ha indicado que una de las ventajas y consecuencias más importantes de la aplicación del principio *favor probationis*, ha sido la creación de *presunciones hominis de culpa* en contra de la parte obligada a probar –por su facilidad a la obtención de la prueba en cuestión, que esclarecerá los hechos controvertidos–, y no lo hace. Al respecto, *vid.* Quintero Tirado, Mariolga, “Algunas consideraciones sobre la prueba en el ámbito civil con algunas menciones en el área mercantil”, *Revista Venezolana de Estudios de Derecho Procesal*, N° 2, Livrosca, C.A., Caracas, 2000, pp. 136 y ss.

³⁶ En materia administrativa, entre otras, *vid.* sentencia de 25-04-1985, Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, caso *Raquel A. Villalón v. República (Consejo Nacional para el Desarrollo de la Industria Nuclear)*, consultada en *Revista de Derecho Público*, N° 22, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1985, pp. 183-184; y sentencia de 24-03-1994, Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, consultada en *Revista de Derecho Público*, N° 57-58, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1994, p. 350. En materia tributaria, *vid.* las sentencias a continuación identificadas y relacionadas de los siguientes Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario: Segundo, de 31-10 y 29-11-1984; Tercero, de 08-10-1984; Quinto, de 01-11-1984; Séptimo, de 11-10 y 29-11-1984; Octavo, de 23 y 29-10-1984; y Noveno, de 8 y 18-10-1984, en Pierre Tapia, Óscar, *Jurisprudencia de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario*, N° 1, pp. 5-9, 19-26, 15-19, 9-15; y N° 2, pp. 53-58, 5-9, 9-13, respectivamente, inventariadas y citadas en: Blanco-Urbe Quintero, Alberto, “La ejecutoriedad de los actos administrativos”, *Revista de Derecho Público*, N° 27, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1986, pp. 153-154.

flexibilización de la carga probatoria ante la aplicación de los principios indicados–, demostrar en todo caso que su respectiva oficina administrativa “hubiere estado abierta al público”, para lo cual, de haber sido así, no tendrá mayor dificultad de probarlo por tratarse de una dependencia interna de su propia estructura administrativa³⁷.

c. Días en que las instituciones financieras no estuvieren abiertas al público (autodeterminación)

Se hace evidente, entonces, que el tercer y especial supuesto contemplado dentro de la definición legal de “días inhábiles”, delimita su ámbito de aplicación “a los solos efectos de la declaración y pago de las obligaciones tributarias”, que es otra forma de decir “a los efectos de la autodeterminación de las obligaciones tributarias”, que comprende por parte del contribuyente tanto la declaración (existencia) como la liquidación (cuantía) de los tributos, para cuyo caso se entienden “inhábiles” los días en que “las instituciones financieras autorizadas para actuar como oficinas receptoras de fondos nacionales no estuvieren abiertas al público, conforme lo determine su calendario anual de actividades”.

Si bien el “pago” de las obligaciones fiscales no forma parte del procedimiento de determinación, su inclusión en el discurso normativo (“declaración y pago”) de esta definición legal de “día inhábil”, permite desentrañar el sentido contextual de la primera parte de la expresión “declaración” y, con ello, del supuesto especial, en su acepción de sinónimo o equivalente a autodeterminación tributaria, debido a que ésta es la única modalidad determinativa que puede –sin ser ello forzoso– estar acompañada del posterior “pago” de los tributos declarados y liquidados por el propio contribuyente.

Lo anterior supone, entonces, que se encontraría fuera de su ámbito de aplicación la determinación mixta, la determinación de oficio como procedimiento de primer grado (constitutivo) y el recurso jerárquico como procedimiento de segundo grado (recursivo), los cuales, si bien son procedimientos determinativos, no se identifican –por las razones precisadas– con el supuesto definitorio especial de “declaración y pago” de tributos. Si no fuese por el agregado del expediente del “pago”, o si en su lugar se refiriese a la “declaración y liquidación” de tributos, también se ubicarían (conceptualmente) dentro de su ámbito de aplicación la determinación mixta, la determinación de oficio y el propio recurso jerárquico, en la medida que todos suponen la “declaración” de la existencia de la obligación tributaria, así como –en caso de existir– la

³⁷ Sobre la carga probatoria en los procedimientos y procesos tributarios, nuestras consideraciones en: Abache Carvajal, Serviliano, *La atipicidad de la “presunción” de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana - Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2012, pp. 252-274.

“liquidación” de su cuantía, esto es, su determinación tributaria, debiendo tenerse en cuenta, claro está, la consideración del necesario escenario fáctico comentado (oficinas competentes de la Administración Tributaria abiertas al público), como condición necesaria para la sustanciación de esos procedimientos.

En este supuesto especial referido, entonces, a la modalidad de autodeterminación tributaria o por el sujeto pasivo, al igual que fuera precisado en relación con los supuestos generales de definiciones de “días inhábiles” (días declarados feriados y días en los cuales la oficina administrativa de que se trate no hubiere estado abierta al público), los plazos y términos distintos a los fijados por días, si bien “transcurren” –otra vez, con la salvedad presentada–, no vencen hasta el primer día hábil siguiente, mientras que los indicados en días no corren ni vencen, por computarse por “días hábiles”.

Antes de pasar al próximo punto vale precisar, dada la parte *in fine* del párrafo único bajo análisis (“conforme lo determine su calendario anual de actividades”), que si bien la regla general de operatividad funcional regular de las instituciones financieras y, con ello, que las mismas estén abiertas al público, viene dado por su calendario anual de actividades, no es menos cierto que circunstancias excepcionales perfectamente pueden dar lugar a que las autoridades competentes resuelvan, en ejercicio de la potestad de policía administrativa³⁸, que entidades públicas y privadas (e. g. bancos y demás instituciones financieras) no abran sus puertas al público.

Conclusión

La relación entre la norma contenida en el artículo 162 del COT/2020 y la establecida en el párrafo único de su artículo 10, como se ha podido observar, se plantea de la manera siguiente:

El artículo 162 del COT/2020 establece que “Las actuaciones de la Administración Tributaria y las que se realicen ante ella, deberán practicarse en días y horas hábiles”, enunciado éste que califica –en los términos ya precisados– como uno de carácter práctico, en tanto en cuanto expresamente guía la conducta de la Administración (obligada) y del contribuyente (beneficiado). Por su parte, el párrafo único del artículo 10 del COT/2020 define qué se entiende por “día inhábil”, conforme los

³⁸ Que consiste, como es sabido y sin entrar en mayores consideraciones –descriptivas y críticas– sobre su conceptualización, en esa facultad de ordenación y limitación de la Administración pública, mediante la cual se regula la libertad del administrado, con la finalidad de garantizar el orden público en sus tres clásicas vertientes, a saber: (i) seguridad pública, (ii) salud pública, y (iii) tranquilidad (paz) pública. Al respecto, *vid.* Lejarza, Jacqueline, *La actividad de policía administrativa*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1997.

tres supuestos recién analizados (días declarados feriados; días en que la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público; y días en que las instituciones financieras no estuvieren abiertas al público), calificando, en este sentido, como norma no práctica, porque delimita el sentido de la interpretación que debe dársele a la categoría jurídica “día inhábil” y si bien no guía (directamente) la conducta de los contribuyentes, habilita la aplicación de la norma práctica que sí lo hace, así como el ejercicio del derecho subjetivo que regula. Si no se definiese qué se entiende por “día inhábil”, la norma práctica que reconoce el derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles no sería aplicable –o sería difícil hacerlo–, ante la incertidumbre sobre el sentido de esa categoría.

En suma, las distintas definiciones legales (supuestos generales y supuesto especial) de la categoría jurídica “día inhábil” establecidas en el párrafo único del artículo 10 del COT/2020 y su utilización para lograr la aplicación práctica de su artículo 162 y del numeral 3° del mismo artículo 10, permiten delimitar –en cualquier situación– la extensión procedimental de los ámbitos de ejercicio del derecho del contribuyente a que toda actuación determinativa se realice en días y horas hábiles que, como corolario lógico, habilitan precisar los tres supuestos de prórrogas automáticas de los plazos y términos de los procedimientos de determinación en dichos “días inhábiles”, a saber:

(i) “Días declarados feriados”: comprenden todos los procedimientos de determinación, tanto los que atienden a la clasificación por el sujeto (autodeterminación, determinación mixta y determinación oficiosa), como el de determinación recursivo (recurso jerárquico), razón por la cual todos los vencimientos de sus plazos y términos –así como los transcurros de los que estén establecidos en días– se prorrogan automáticamente hasta el primer día hábil siguiente.

(ii) “Días en que la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público”: comprenden los procedimientos de determinación mixta y determinación oficiosa (fiscalización y verificación), así como el procedimiento de determinación recursivo (recurso jerárquico), razón por la cual todos los vencimientos de sus plazos y términos –así como los transcurros de los que estén establecidos en días– se prorrogan automáticamente hasta el primer día hábil siguiente.

(iii) “Días en que las instituciones financieras no estuvieren abiertas al público”: comprenden todos los procedimientos de autodeterminación (declaraciones y liquidaciones de impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, etc.), razón por la cual todos los vencimientos de sus plazos y términos –así como los transcurros de los que estén establecidos en días– se prorrogan automáticamente hasta el primer día hábil siguiente.

Lo anterior supone, por vía de consecuencia, que tampoco se causarán intereses moratorios, ni serán aplicables sanciones, por razón de la (inexistencia de) falta o retardo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, dado el estado de prórroga automática de los plazos y términos de los procedimientos de determinación. ■