

La Mala Praxis de la Actividad Administrativa Tributaria y el Principio de Seguridad Jurídica como expresión del Derecho

Julio César Díaz Valdez*

RVDM, Nro. 11, 2023, pp. 375-395

Resumen: El presente trabajo analiza la praxis de la actividad administrativa tributaria y el principio de seguridad jurídica en algunos procedimientos y trámites administrativos.

Palabras clave: praxis, actividad administrativa, seguridad jurídica.

Malpractice in Tax Administrative Activity and the Principle of Legal Certainty as an Expression of Law

Abstract: *This paper analyzes the praxis of tax administrative activity and the principle of legal certainty in some administrative procedures and formalities.*

Keywords: *praxis, administrative activity, legal certainty.*

Recibido: 20/11/2023
Aprobado: 26/11/2023

* Especialista *cum laude* en Derecho Procesal Civil, Magister en Filosofía Mención Práctica (UCAB), Abogado *Magna Cum Laude* por la Universidad Gran Mariscal de Ayacucho (UGMA). Profesor Universitario pregrado (UCAB). Categoría Agregado: Teoría de la Actividad Administrativa y Derecho Tributario (UCAB GUAYANA). Miembro activo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, Venezuela. Presidente de la Cámara de Comercio e Industrias del estado Bolívar 2023-2025. Venezuela. Dirección electrónica alterna: juliodiaztributos@gmail.com

La Mala Praxis de la Actividad Administrativa Tributaria y el Principio de Seguridad Jurídica como expresión del Derecho

Julio César Díaz Valdez*

RVDM, Nro. 11, 2023, pp. 375-395

SUMARIO:

INTRODUCCIÓN. *1. La Actividad Administrativa. 2. La Seguridad Jurídica. 3. La mala praxis de la actividad administrativa tributaria. 4. La Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los Estados y Municipios (LOCAPTEM).* CONSIDERACIONES FINALES. BIBLIOGRAFÍA.

INTRODUCCIÓN

El Derecho Administrativo en general, y la actividad de la Administración Pública en particular, tienen como objeto la protección, defensa y promoción de la dignidad humana; por tanto, los derechos fundamentales coadyuvan al Estado social y democrático a cumplir con esa misión.

En el ámbito tributario, la Constitución Nacional postula que el sistema tributario es un sistema que procura la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; y se sustenta para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

No obstante, el éxito de este sistema que tiene como protagonistas a los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria, no se determina exclusivamente por uno de ellos. Por ejemplo: por la actuación del sujeto activo enfocada exclusivamente en recaudar más. Si no, que requiere el concurso de ambos, por un lado, el cumplimiento por parte del sujeto obligado y por el otro, la exacción por parte del ente recaudador verificada en el marco y respeto de los principios fundamentales que informan al derecho tributario (*i.e.*, el debido proceso, la legalidad, la capacidad económica, etc.).

* Especialista *cum laude* en Derecho Procesal Civil, Magister en Filosofía Mención Práctica (UCAB), Abogado *Magna Cum Laude* por la Universidad Gran Mariscal de Ayacucho (UGMA). Profesor Universitario pregrado (UCAB). Categoría Agregado: Teoría de la Actividad Administrativa y Derecho Tributario (UCAB GUAYANA). Miembro activo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas. Venezuela. Presidente de la Cámara de Comercio e Industrias del estado Bolívar 2023-2025. Venezuela. Dirección electrónica alterna: juliodiaztributos@gmail.com

En efecto, el cumplimiento de los elementos intra-sistemáticos que constituyen el derecho (Validez, Vigencia y Aplicación), implica, a su vez, justicia y seguridad jurídica, crecimiento económico del país y sobre todo paz social.

Sin embargo, en la práctica se evidencian –vía hecho comunicacional– diferentes acciones por parte de los contribuyentes, representantes, gremios, profesionales y comunidad civil en general contra el modo impune, agresivo, arbitrario, irracional, e ilegal, con que la Administración Tributaria procura la recaudación. Situación que ha pasado desde la penosa calificación (incluso más allá de nuestra jurisdicción) de voracidad fiscal¹ a arbitrariedad fiscal.

La irregular actuación de la Administración Tributaria es agravada en grado superlativo por las Administraciones Tributarias Municipales que, con base en la creatividad, y no en el derecho, han procurado incrementar la recaudación a toda costa.

Situaciones como las antes expresadas, aunadas a la producción de instrumentos jurídicos-tributarios municipales desordenados y reñidos con los postulados del sistema tributario establecido en la CRBV; obligaron a la Asamblea Nacional de la República (24 años después que la propia CRBV se lo estableciera²) a decretar la Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los Estados y Municipios.

El objeto de este trabajo es demostrar que en un Estado de Derecho y de justicia, las actuaciones de la Administración Tributaria son fundamentales para la protección económica, dado que materializa la añorada seguridad jurídica como expresión del Estado de Derecho.

Por lo tanto, las actuaciones fuera de la ley deben ser combatidas y reprochadas porque desalientan a la economía e incrementan la corrupción.

1. La Actividad Administrativa

Es ampliamente conocido en la comunidad jurídica, que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela³ (CRBV), establece que Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho⁴ y de justicia.

¹ Ángel Carmelo Prince Torres y Xioley Alejandra Gómez Torrealba, «La Voracidad Fiscal: Un fenómeno actual en Venezuela», *Revista Honoris Causa* Vol. 14, N° 2 (2022): 212-226, ISSN: 2244-8217.

² *ex art. N.º 156 CRBV.* - Es de la competencia del Poder Público Nacional: ... 13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial.

³ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinaria de fecha 19 de febrero de 2009).

⁴ El Estado Social de Derecho no solo garantiza la protección de los derechos de libertad, sino que promueve los derechos

También, es sabido que la actividad administrativa en general, y la tributaria en particular, por un lado, son de rango sub-legal, en tanto entrañan la ejecución directa e inmediata de la ley y están dirigidas a dar satisfacción global a los intereses públicos.⁵ Y por el otro, se encuentran sobre la actividad misma sujetas a controles como: gestión, legitimidad y parlamentario.

En ese sentido, se destaca que las actuaciones de la Administración se derivan de la potestad otorgada a ella por una norma jurídica que la apodera y la habilita. Es decir, es el ejercicio de un poder atribuido por la ley. La potestad tributaria así es derivada directamente del ordenamiento jurídico, y no de órdenes superiores; su fuente causal directa es la ley.

En efecto, el Derecho Administrativo es el derecho del interés público pretendido a través de la actividad administrativa que ha sido reconocido por la Sala Político-Administrativa (SPA) del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) en los siguientes términos:

El derecho administrativo se presenta dentro de un estado social de derecho como el punto de equilibrio entre el poder (entendido éste como el conjunto de atribuciones y potestades que tienen las instituciones y autoridades públicas, dentro del marco de la legalidad), y la libertad (entendida ésta como los derechos y garantías que tiene el ciudadano para convivir en paz, justicia y democracia).⁶

En efecto, el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública (LOAP) establece que:

La Administración Pública se organiza y actúa de conformidad con el principio de legalidad, por el cual la asignación, distribución y ejercicio de sus competencias se sujeta a lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, las leyes y los actos administrativos de carácter normativo dictados formal y previamente conforme a la ley, en garantía y protección de las libertades públicas que consagra el régimen democrático, participativo y protagónico.⁷

sociales y humanos. Ese plus en el goce de los derechos implica que el poder tributario del Estado está sometido a las restricciones clásicas formales (legalidad, seguridad jurídica) y materiales (capacidad económica, progresividad y no discriminación), pero también a restricciones para proteger y promover esas posiciones jurídicas especiales al goce efectivo del derecho a la dignidad humana. Cfr., Humberto Romero-Muci, «Los Derechos Humanos como condición de Validez de los Tributos», *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, N° 157 (2018): 1213-1240.

⁵ Héctor Turuhpial Cariello, *La actividad Administrativa* (Caracas: CIDEP, 2021): 172-173.

⁶ Cfr., SPA del TSJ, sentencia N.º 1028 de fecha 9 de mayo de 2000, Caso: PONCIO MOGOLLÓN MOGOLLÓN, JOSÉ ANTONIO PUERTA y JOSÉ ALVARO MORA VILLAZMIL, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/01028-090500-4807.HTM>

⁷ Decreto N.º 1.424 mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública (Gaceta Oficial N.º 6.147 Extraordinario de fecha 17 de noviembre de 2014).

Del mismo modo, establece la ley *in comento* que «...La Administración Pública debe asegurar a todas las personas la efectividad de sus derechos cuando se relacionen con ella»⁸ y, «...6. Presentar sólo los documentos exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate»⁹. De modo que, no es legal, sino arbitrario, el exigir una conducta o documentos que no estén establecidos previamente en una norma jurídica.

También, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos¹⁰ (LOPA) establece que «Cuando no sea expresamente requerida su comparecencia personal, los administrados podrán hacerse representar y, en tal caso, la administración se entenderá con el representante designado»¹¹. Y esta «...podrá ser otorgada por simple designación en la petición o recurso ante la administración o acreditándola a por documento registrado o autenticado»¹².

En suma, la actividad administrativa –entendida como aquellas prácticas de las administraciones (*p.ej.*, las administraciones tributarias)–, representadas en actos jurídicos¹³ y operaciones materiales como lo afirma Cariello (2021), «...se dirigen a la satisfacción de las necesidades de la comunidad o de grupo social a cuyos intereses sirve (...) e interviene en las relaciones jurídicas entre el Estado y los ciudadanos en el ejercicio de sus derechos subjetivos y libertades cívicas»¹⁴.

Lo anteriormente descrito, y las normas jurídicas parcialmente citadas procuran demostrar que la actividad administrativa, debe ser realizada en el marco del principio de la legalidad; por tanto, es la ley la que debe privar y no la voluntad del hombre (funcionario) por más autoridad que este posea.

2. La Seguridad Jurídica

Dejando de lado en este punto la ética tributaria que según Klaus Tipke, es la teoría que estudia la moralidad de las actuaciones en materia fiscal desarrolladas por los poderes públicos (legislativo, ejecutivo y judicial) y por el ciudadano contribuyente.

⁸ *ex art.* N.º 5 LOAP.

⁹ *ex art.* N.º 7 LOAP.

¹⁰ Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (Gaceta Oficial N.º 2.818 Extraordinario de fecha 01 de julio de 1981).

¹¹ *ex art.* N.º 24 LOPA.

¹² *ex art.* N.º 25 LOPA.

¹³ La concepción dogmática del acto administrativo en la doctrina administrativa contemporánea considera a esta figura una garantía de los derechos de los ciudadanos. Para plasmarse como tal, se exige en la formación, contenido y finalidad del acto administrativo: debido proceso, incluso motivación; garantía de los derechos humanos y correspondencia con las finalidades públicas, sin perjuicio del cumplimiento de su juridicidad, es decir, su concordancia con todo el ordenamiento jurídico y no solamente con la aplicación de los simples requisitos legales. Cfr., Efraín Pérez «Aproximación al Acto Administrativo» en *La protección de los derechos frente al poder de la administración* (Caracas: Editorial Jurídica venezolana, 2014), 115-134.

¹⁴ Turuhpial Cariello, *La actividad ...*, 2021, 170.

Que plantea que, si el gobierno pretende exigir el cumplimiento fiscal, deberá observar en sus propias actuaciones un comportamiento moral y ético, transparente y eficiente¹⁵. Abordaremos la seguridad jurídica como una expresión del Estado de Derecho y de Justicia.

En efecto, la unión simbiótica de normas jurídicas –pero no legisladas– y actuaciones arbitrarias de funcionarios públicos desdibujan el Estado de Derecho y debilitan la democracia.

Por el contrario, la conjunción de normas jurídicas emanadas del órgano competente, y con atención al procedimiento establecido, aplicadas a través de operadores jurídicos competentes y profesionales, bajo la mirada de las instituciones públicas y civiles autónomas; configuran materialmente la base y expresión del Estado de Derecho que produce para los ciudadanos en general y los comerciantes en particular la pretendida seguridad jurídica.

En cualquier nación democrática del mundo, la seguridad jurídica, entendida como la certeza sobre el cuerpo normativo jurídico y la expectativa razonablemente sustentada en una adecuada materialización por parte de los operadores jurídicos (*i.e.*, interpretar y aplicar el derecho conforme a los elementos intra-sistemáticos: la validez, la vigencia y su aplicación); sería lo que para Venezuela es el macizo guayanés, un escudo robusto.

Por tanto, la seguridad jurídica es un escudo robusto de las relaciones económicas que expresa confianza y reputación legal para todos: trabajadores, comerciantes, inversionistas (nacionales y extranjeros), entre otros.

La seguridad jurídica se cimenta con las normas que pertenecen al sistema, pero los operadores no pueden desatender las tres propiedades antes referidas que son necesarias para una adecuada interpretación y aplicación de las normas jurídicas. Cada una de ellas cumple un rol fundamental diferenciado.

De la validez, se predica según García que, es cuando las normas jurídicas reúnen todos los requisitos puestos por su sistema jurídico respectivo para su creación (órgano competente, procedimiento, materia regulada y compatibilidad con otras normas del sistema.)¹⁶. Por tanto, las normas producidas por órganos incompetentes, o con prescindencia del procedimiento, o que invadan la reserva legal¹⁷, simplemente son inválidas.

¹⁵ Klaus Tipke, *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*, trad. Pedro Manuel Herrera Molina (Madrid: Marcial Pons, 2002).

¹⁶ «Validez, vigencia y aplicabilidad de las normas jurídicas», Juan Antonio García Amado, acceso el 10 de noviembre de 2023, <https://www.si-lex.es/validez-vigencia-y-aplicabilidad-de-las-normas-juridicas>

¹⁷ La reserva de ley para todos los actos de intervención en la esfera de la libertad, dentro del constitucionalismo democrático, es un elemento esencial para que los derechos del hombre puedan estar jurídicamente protegidos y existir plenamente

En Venezuela, no pocas leyes reservadas al órgano ordinario legislativo se han producidos a través de decretos con rango, valor y fuerza de ley (legislador habilitado) inclusive decretos constituyentes, ejemplos: Leyes en materia tributaria (COT, 2014 y 2020¹⁸, Ley de ISLR, IVA). En efecto, las leyes tributarias conforme a la CRBV deben ser establecidas en la Ley¹⁹; entendidas estas como aquellas sancionadas por la Asamblea Nacional.

En lo que respecta a la compatibilidad de la norma con otras del sistema, es imperativo la existencia de este elemento, puesto que pierde sentido el principio de jerarquía²⁰, si la norma inferior cuyo contenido es interpretado en contrariedad a la norma superior, es considerada válida. A otras voces, una norma jurídica inferior, debe ser interpretada en el sistema jurídico con atención al contenido de la norma superior, y de contradecirla, los jueces de la República pueden (directamente) desapplicarlas vía control difuso.

La Vigencia por su parte, es fundamental para aplicar la norma al supuesto fáctico. Una norma está vigente o en vigor, explica García²¹, –salvo excepción– durante el tiempo en que con carácter general se aplica su consecuencia a los hechos que encajan en su supuesto de hecho.

en la realidad. Para que los principios de legalidad y reserva de ley constituyan una garantía efectiva de los derechos y libertades de la persona humana, se requiere no sólo su proclamación formal, sino la existencia de un régimen que garantice eficazmente su aplicación y un control adecuado del ejercicio de las competencias de los órganos. *Cfr.*, «Technical Data: La Expresión “Leyes” en el Artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, Opinión consultiva N.º OC-6/86», Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), acceso el 10 de noviembre de 2023, https://www.corteidh.or.cr/ver_ficha_tecnica_opinion.cfm?nId_Ficha=13&lang=en

¹⁸ La reforma del Código Orgánico Tributario del 2014 y el vigente (*i.e.*, el Código de 2020), constituyen una violación derivada de la llamada legalidad socialista, al establecer la modificación de dichos Códigos mediante un Decreto Ley (caso: COT, 2014) y mediante la Asamblea Nacional Constituyente (caso: COT, 2020), en contrariedad a la CRBV que exige que se realice mediante una ley formal emanada de la Asamblea Nacional que constituye el cuerpo u órgano representativo del pueblo venezolano.

¹⁹ *ex art.* N.º 202. CRBV. - La ley es el acto sancionado por la Asamblea Nacional como cuerpo legislador. Las leyes que reúnan sistemáticamente las normas relativas a determinada materia se podrán denominar códigos. // *Cfr.*, también, opinión consultiva OC-6/86 de fecha: 14 de agosto de 1985, sometida a la CIDH por el Estado de Uruguay, parte en la Convención Americana y Miembro de la OEA, solicitando la interpretación de la expresión leyes utilizada del artículo 30 de la Convención: «35 (...) las leyes a que se refiere el artículo 30 son actos normativos enderezados al bien común, emanados del Poder Legislativo democráticamente elegido y promulgados por el Poder Ejecutivo. Esta acepción corresponde plenamente al contexto general de la Convención dentro de la filosofía del Sistema Interamericano. Sólo la ley formal, entendida como lo ha hecho la Corte, tiene aptitud para restringir el goce o ejercicio de los derechos reconocidos por la Convención».

²⁰ *ex art.* N.º 7 CRBV. - 7. La Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a esta Constitución. // *ex art.* N.º 334 *ejusdem* «...En caso de incompatibilidad entre esta Constitución y una ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales, correspondiendo a los tribunales en cualquier causa, aun de oficio, decidir lo conducente».

²¹ García Amado, «Validez, vigencia y aplicabilidad...», 2021.

Y respecto a la aplicabilidad, es importante mencionar que, el solo recordatorio –mención en el acto administrativo– de la norma tipificada no es lo relevante; lo que en realidad importa es determinar la norma vigente en el momento (retroactividad de la ley o ultra-actividad de la ley).

De modo que, el sistema jurídico, procura *per se* causar seguridad jurídica, pero la creación de las normas debe cumplir ciertos extremos legales, y su aplicación requiere la intervención de operadores jurídicos éticos y formados. Por tanto, si bien para el logro de un Estado de Derecho que pretende expresar seguridad jurídica, se necesita de normas claras, cuyo contenido no resulte ambiguo o confuso; este también demanda que su aplicación por parte de sus operadores no sea temeraria, es decir, que no produzca incertidumbre a los ciudadanos en general y a los empresarios en particular.

Las leyes sin discusión o inconsultas, y funcionarios desprofesionalizados (ausencia de técnica y cultura), embebidos del «poder» producido en algunos casos por efecto de la instrumentaria (uniforme) gubernamental; debilitan el Estado de Derecho, y ante esta realidad, es poco lo que el empresario sin acompañamiento de instituciones autónomas puede hacer.

Por tanto, solo la seguridad jurídica producida por la unión de leyes y operadores jurídicos, bajo la mirada de las instituciones, permiten promover en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad. Solo la seguridad jurídica permite promover y desarrollar la desnutrida económica.

La seguridad jurídica, al igual que otros conceptos de la Filosofía –función prescriptiva– y la Teoría del Derecho –función descriptiva y valorativamente neutra– no ha sido confeccionado por mera deducción, o a otras voces, no es producto de una elaboración lógica; ha sido el producto de la conquista política de la sociedad.

Es un deseo arraigado a la vida del hombre como lo señala Pérez Luño²², ante la imprevisibilidad y la incertidumbre a que está sometida la exigencia de seguridad de orientación. Es por ello, irreductiblemente una de las necesidades humanas fundamentales que el Derecho trata de satisfacer a través de la dimensión jurídica de la seguridad y para eso son fundamentales las instituciones.

Agrega Pérez que, «La seguridad en cuanto valor jurídico no es algo que se dé espontáneamente, y con idéntico sentido e intensidad, en los distintos sistemas normativos. Su función y alcance dependerá de las luchas políticas y las vicisitudes culturales de cada tipo de sociedad»²³.

²² Antonio-Enrique Pérez Luño, «La seguridad Jurídica: Una Garantía del Derecho y la Justicia», *Boletín de la facultad de Derecho*, n.º 15 (2000): 25.

²³ *Ibid.*, 26.

Y, justamente en este último aspecto se insiste, es que el sistema normativo por cuanto no es auto-aplicativo, requiere que las funciones y alcances sean claras y acordes con la realidad del momento, y contar con robustas instituciones públicas y privadas que permitan y coadyuven su aplicación alineada con la justicia.

La aplicación de la normativa desde la perspectiva institucional, demanda hombres y mujeres competentes –no solo investidos de facultades–, con adecuadas instrucciones y libertad ética que hagan en general más bien que mal con sus decisiones.

La seguridad jurídica, es una expresión del Estado de Derecho, cuyos presupuestos fueron expresados por Cariello²⁴ en los siguientes términos:

(i) La sujeción plena al principio de legalidad; (ii) Organización política estructurada sobre el principio de separación del Poder; (iii) La Administración se encuentra sometida a controles en su actividad y; (iv) Se reconoce y garantizan de forma real los derechos fundamentales de la persona humana.

En contraste con los fundamentos teóricos antes expuestos, el ejercicio de la actividad comercial venezolana es sometida –*con o sin procedimiento administrativo*– a desmedidas intervenciones del poder ejecutivo de las cuales resultan actos arbitrarios e ilegales.

3. La mala praxis de la actividad administrativa tributaria

El sistema jurídico, procura *per se* causar seguridad jurídica y esta es expresión del Estado de Derecho y de Justicia donde las leyes rigen la conducta de los ciudadanos y no los funcionarios (que solo deben aplicarlas). Lamentablemente en las intervenciones de la Administración Tributaria o en los servicios prestados por esta, ante la no aplicación de la ley correspondiente advertida por el contribuyente o usuario, el funcionario justifica (sin reproche de las *instituciones públicas* llamadas a controlar sus actuaciones), que las acciones, actos o decisiones administrativas tomadas por ellos corresponden a órdenes superiores.

Este tipo de actuación, más allá de que compromete la responsabilidad del funcionario actuante²⁵, convierte a las normas jurídicas en meras entelequias. Estas praxis, son inconcebibles en un Estado de Derecho y de Justicia, y más en un Estado como Venezuela, que está ávido de recuperación económica y para ello necesita el concurso de todos para lograr una economía sostenible.

²⁴ Turuhpial Cariello, *La actividad...*, 2021, 20.

²⁵ *Cfr.*, art. N.º 25 CRBV.

En el ámbito tributario venezolano, se han denunciado a través de las instituciones civiles (*p.e.*, Cámaras de Comercios) muchas arbitrariedades por parte de los funcionarios, que al margen del costo financiero que producen a las empresas por lo engorroso de los trámites, está el desaliento que significa formalizar las empresas. Es decir, el cumplimiento de los deberes formales y materiales en la práctica es impedido u obstaculizado por la propia Administración que es la responsable del control y de la recaudación.

En efecto, y como lo señala el profesor Blanco-Uribe²⁶, la arbitrariedad que caracteriza la práctica de las Administraciones Tributarias es enorme; lamentablemente vergonzoso anecdótico cotidiano, tanto que llevó al autor a elaborar un catálogo donde describe algunas anécdotas del abusivo accionar de estas administraciones, a saber:

1. No se reciben escritos (de petición, de descargos, de recursos, etc.), so pretexto de carencia de recaudos que, o no están exigidos por las normas o no existe obligación de producirlos. En esto se incluye la consignación de carpetas con ganchos y la entrega de formatos digitales.
2. Frente a una llamada el funcionario responde que el organismo no da información por teléfono. Y la vía electrónica es de suyo inaccesible en la práctica.
3. No se permite el acceso al expediente administrativo.
4. Se hacen citaciones con manifiesta advertencia (de palabra) de que no se tratará con abogados.
5. No se permite sacar copia del expediente administrativo, o se condiciona ello a una petición escrita que identifique las partes que se desean copiar, sin haber visto el expediente.
6. La prueba de experticia en sede administrativa se condiciona a su evacuación a través de expertos únicos designados unilateralmente por la Administración Pública.
7. No se otorgan certificados de solvencia, aún cuando existan recursos jerárquicos en contra de los pretendidos reclamos, con consabida suspensión de efectos.
8. Nunca se responden solicitudes en lapsos menores a treinta (30) días hábiles, sino que frecuentemente se exceden los plazos o jamás se responde.

²⁶ Alberto Blanco-Uribe Quintero, «La Trascendencia de los Derechos Humanos, como pilares supremos y preeminentes del ordenamiento jurídico venezolano», en *Administración Tributaria. Conmemoración de los 20 años del SENIAT XIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario* (Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributaria, 2014): 635-637.

9. Nunca se admiten los recursos jerárquicos dentro del término legal de tres (3) días hábiles, sino que se toman períodos en promedio de dos (2) años a esos fines, sin que haya además consecuencia por la clara lesión del derecho al debido proceso.
10. Con la incertidumbre sobre si se está en presencia o no del silencio administrativo, la clara negligencia en la sustanciación de los recursos administrativos es “premiada” por el Poder Judicial, al declarar la recuperación de los efectos de los actos impugnados.
11. No obstante, el principio del informalismo y la consagración del principio de capacidad económica, los funcionarios atribuyen carácter preclusivo a los lapsos defensivos, no considerando probanzas consignadas tras los términos meramente indicativos, y antes de la toma de las decisiones.
12. Se aplican retroactivamente nuevas interpretaciones jurídicas.
13. No se accede a la doctrina administrativa.
14. La Procuraduría General de la República, sin cuya notificación no puede sustanciarse el recurso contencioso tributario, toma considerable tiempo en entregar las boletas firmadas a los Alguaciles, quedando el proceso en manos unilaterales del legitimado pasivo, y sin que haya un Juez que como verdadero árbitro de la justicia la haga notificar mediante testigos, como la ley manda.
15. Muy rara vez las administraciones tributarias envían al tribunal el expediente administrativo requerido, no obstante, su inmenso valor como único medio demostrativo del cumplimiento o no del debido proceso, y con desacato a la orden judicial, sin consecuencia alguna.
16. El Poder Judicial avala y promueve un sin número de prerrogativas o privilegios procesales, a favor de las administraciones tributarias, sin previsión constitucional y con violación de la igualdad que ha de caracterizar a la relación jurídico-tributaria.
17. Estando pendiente la decisión de un recurso jerárquico, con evidente tiempo excedido, las administraciones tributarias fiscalizan y reparan por el mismo concepto de fondo el ejercicio económico siguiente, y estando el sumario respectivo pendiente con descargos, se inicia una nueva fiscalización al período inmediato posterior, produciéndose una serie de procedimientos administrativos en distintas fases, incluso antecedidos por procesos judiciales en curso, todos significativos de conflictividad acerca del mismo punto Interpretativo de fondo, sin que haya manera de ponerle coto a esa beligerancia en serie.

18. Lo anterior se agrava cuando nos tropezamos con una especie de contencioso de reenvío, que frente a tardías decisiones que declaran inadmisibles ciertos recursos jerárquicos, en lugar de resolver al fondo y así generar seguridad jurídica, reponen al estado de que el recurso jerárquico sea admitido, y luego sustanciado y decidido. Esto multiplica los juicios y difiere en el tiempo las soluciones finales, generando incertidumbre.

Este anecdotario (catálogo) de Blanco-Uribe, fue producido por el profesor hace más de nueve (9) años, a través del cual demuestra la existencia de arbitrariedades producidas por la Administración Tributaria. Lamentablemente, en la actualidad aún está vigente y es posible agregar muchas más, pero dado su relevancia se describen solo algunas:

El bloqueo del acceso de los contribuyentes a los portales web de la Administración tributaria como vía de hecho para la reedición del inconstitucional *solve et repete*²⁷.

El acceso a los portales *web* de las Administraciones Tributarias no debe ser restringido bajo ningún pretexto, incluso si el usuario-contribuyente tienen «deuda» con el Fisco; para recibir las declaraciones de impuestos de los contribuyentes.

Sin embargo, en la actualidad, algunas Administraciones Tributarias bloquean el acceso al portal hasta tanto el sujeto pasivo pague la obligación adeudada, y de esa forma impiden el cumplimiento de las obligaciones que ponen en riesgo el ejercicio de las actividades económicas.

Las restricciones al portal constituyen una actuación ajena al principio de juridicidad y configuran una coacción injusta que menoscaba derechos y garantías constitucionales como el debido proceso, el derecho a la defensa, la presunción de inocencia, la igualdad y la tutela judicial efectiva.

Exigencia arbitraria por parte de la Administración Tributaria de presentar la declaración del Impuesto al Valor Agregado para poder declarar el Impuesto sobre las Actividades Económicas.

El Impuesto sobre Actividades Económicas (ISAE), es un impuesto que se caracteriza por ser territorial²⁸ y se configura en la Ley Orgánica del Poder Público Mu-

²⁷ Cfr., Julio César Díaz Valdez «El bloqueo del acceso de los contribuyentes a los portales web de la administración tributaria como vía de hecho para la reedición del inconstitucional solve et repete» *Guayana Moderna*, n.º 12, (Aprobado el 31 de octubre de 2023 para publicación el 16 de diciembre de 2023), ISSN: 1856-7916.

²⁸ «Es un impuesto municipal, local, o territorial, aplicable en el ámbito espacial de un municipio determinado». Edgar José Moya Millán, *Derecho Tributario Municipal* (Caracas: Mobilibros, 2006): 101 y ss.

nicipal (LOPPM)²⁹ según lo dispuesto en el artículo N.º 205 como: «... el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aun cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia (...)»³⁰.

La base imponible para la determinación y liquidación de este impuesto, son los ingresos brutos efectivamente percibidos³¹ derivados del ejercicio habitual de las actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial del municipio. Tanto así que *la LOPPM, excluyó de la base imponible (Cfr., art. N.º 214)³² siete (7) actividades que aun cuando son ingresos brutos, no son gravables con el ISAE.*

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), por su parte, según el Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (LIVA)³³, es un Impuesto Nacional³⁴ cuyas características son distintas al ISAE; donde el hecho imponible lo configura, entre otras actividades, la venta de bienes muebles corporales³⁵ y se perfecciona con la mera emisión la

²⁹ Ley Orgánica del Poder Público Municipal (Gaceta Oficial N.º 6.015 de fecha 28 de diciembre de 2010).

³⁰ «El impuesto municipal mencionado es un tributo que grava el ejercicio habitual de las actividades industriales, comerciales o de servicios que realice una persona natural o jurídica, susceptibles de ser vinculadas con el territorio del Municipio por aplicación de los factores de conexión pertinentes, que en el caso de las actividades industriales y comerciales se reconducen a la existencia de un establecimiento permanente». Cfr., SPA del TSJ, sentencia N.º 43 de fecha 19 de enero de 2011, Caso: Banco de Venezuela, S.A., <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/enero/00043-19111-2011-2010-0016.HTML>

³¹ ex art. N.º 210 LOPPM // Cfr. SC del TSJ, sentencia N.º 278 de fecha 29 de abril de 2014, Caso: Julio César Díaz y otro, versus Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole Similar del Municipio Heres del Estado Bolívar (Gaceta Municipal Extraordinaria N.º 0328 del 23 de noviembre de 2009), <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/163350-278-29414-2014-11-0038.HTML>

³² ex art. N.º 214 LOPPM. - *No formaran parte de la base imponible: 1. El Impuesto al Valor Agregado o similar, ni sus integros cuando sean procedentes en virtud de la ley. 2. Los subsidios o beneficios fiscales similares obtenidos del Poder Nacional o Estatal. 3. Los ajustes meramente contables en el valor de los activos, que sean resultado de la aplicación de las normas de ajuste por inflación previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta o por aplicación de principios contables generalmente aceptados, siempre que no se hayan realizado o materializado como ganancia en el correspondiente ejercicio. 4. El producto de la enajenación de bienes integrantes del activo fijo de las empresas. 5. El producto de la enajenación de un fondo de comercio de manera que haga cesar los negocios de su dueño. 6. Las cantidades recibidas de empresas de seguro o reaseguro como indemnización por siniestros. 7. El ingreso bruto atribuido a otros municipios en los cuales se desarrolle el mismo proceso económico del contribuyente, hasta el porcentaje que resulte de la aplicación de los Acuerdos previstos en esta Ley, cuando éstos hayan sido celebrados.*

³³ Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (Gaceta Oficial N.º 6.507 Extraordinario de fecha 29 de enero de 2020).

³⁴ ex art. N.º 156 CRBV. - Es de la competencia del Poder Público Nacional: (...) 12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, *el valor agregado*, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la ley.

³⁵ ex art. N.º 3 LIVA. - Constituyen hechos imponibles a los fines de esta Ley, las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones: 1. La venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de bienes muebles, realizado por los contribuyentes de este impuesto. 2. La importación definitiva de bienes muebles. 3. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquéllos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituye

factura o documento equivalente que deje constancia de la operación o se pague el precio o desde que se haga la entrega real de los bienes, según sea lo que ocurra primero.³⁶

Es decir, que mientras el ISAE tiene como base de contribución los ingresos brutos efectivamente percibidos, el IVA tiene como base la venta de los bienes corporales con independencia de si esta venta fue percibida o no.

Aunado a las claras y marcadas diferencias que tienen estos tributos, ambos son liquidados conforme el lapso que las leyes especiales las regulan. De modo que exigir la declaración del IVA como condición necesaria para declarar el ISAE, además de ser irracional, es simplemente arbitrario.

1. Exigencia por parte de la Administración Tributaria Municipal de carta explicativa para declarar los Impuestos sobre Actividades Económicas, si el percentil de ingresos disminuyó respecto al periodo anterior.

En este caso, la arbitrariedad se produce porque la Administración utiliza un parámetro de comparación que no está establecido en ley para la determinación de la obligación tributaria. En efecto, la Administración dispone de procedimientos administrativos establecidos en la ley (procedimiento de verificación o de fiscalización), a través de los cuales puede verificar o corroborar la obligación tributaria declarada por el contribuyente, y solo si, a través de ellos obtiene resultados distintos al ofrecido por el obligado procede a notificar los reparos y multas que correspondan.

hecho imponible, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo N° 4 de esta Ley. 4. La venta de exportación de bienes muebles corporales. 5. La exportación de servicios.

³⁶ *ex art. N° 13 LIVA.* - Se entenderán ocurridos o perfeccionados los hechos imposables y nacida, en consecuencia, la obligación tributaria: 1. En la venta de bienes muebles corporales: a. En los casos de ventas a entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente. b. En todos los demás casos distintos a los mencionados en el literal anterior, cuando se emita la factura o documento equivalente que deje constancia de la operación o se pague el precio o desde que se haga la entrega real de los bienes, según sea lo que ocurra primero. 2. En la importación definitiva de bienes muebles, en el momento que tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas. 3. En la prestación de servicios: a. En los casos de servicios de electricidad, telecomunicaciones, aseo urbano, transmisión de televisión por cable o por cualquier otro medio tecnológico, siempre que sea a título oneroso, desde el momento en que se emitan las facturas o documentos equivalentes por quien preste el servicio. b. En los casos de servicios de tracto sucesivo, distintos a los mencionados en el literal anterior, cuando se emitan las facturas o documentos equivalentes por quien presta el servicio o cuando se realice su pago o sea exigible la contraprestación total o parcialmente, según sea lo que ocurra primero. c. En los casos de servicios prestados a entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente. d. En los casos de prestaciones consistentes en servicios provenientes del exterior, tales como servicios tecnológicos, instrucciones y cualesquiera otros susceptibles de ser patentados o tutelados por legislaciones especiales que no sean objeto de los procedimientos administrativos aduaneros, se considerará nacida la obligación tributaria desde el momento de recepción por el beneficiario o receptor del servicio. e. En todos los demás casos distintos a los mencionados en los literales anteriores, cuando se emitan las facturas o documentos equivalentes por quien presta el servicio, se ejecute la prestación, se pague, o sea exigible la contraprestación, o se entregue o ponga a disposición del adquirente el bien que hubiera sido objeto del servicio, según sea lo que ocurra primero. 4. En la venta de exportación de bienes muebles corporales, la salida definitiva de los bienes muebles del territorio aduanero nacional.

La declaración que realiza el contribuyente es una declaración jurada de buena fe, que el profesor Jarach define como: «...un acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitiva de la obligación sustancial»³⁷.

La declaración de los impuestos es un deber formal de los contribuyentes y responsables –acto debido en virtud de disposiciones legales– que tiene una posición de preeminencia entre ellos, pues presume el fiel reflejo de la verdad³⁸; y, es un acto de conocimiento y de voluntad dirigido a la Administración Pública. No obstante, su recepción –por parte de los funcionarios de la Administración– no puede estar condicionada,³⁹ salvo la advertencia a los interesados de las omisiones e irregularidades que estas adolezcan.

Exigir y en consecuencia condicionar a una carta explicativa que justifique la disminución de los ingresos es un pseudo procedimiento arbitrario, que obstaculiza el desarrollo normal y legal de las declaraciones de impuesto, impropio de un sistema tributario eficiente que dispone de procedimientos administrativos suficientes para ejercer el control de la recaudación.

2. El impedimento de realizar trámites administrativos ante las administraciones tributarias a las personas que están autorizadas en las actas de asambleas generales de accionistas o en carta poder.

Los trámites administrativos que se realizan ante la Administración Tributaria a los cuales se refiere este punto, por ejemplo, la solicitud del Registro de Información Fiscal (RIF) que tiene su regulación en la Providencia Administrativa que dispone la creación y el funcionamiento del Registro Único de Información Fiscal⁴⁰. Sin embargo, esta providencia no establece que el trámite del RIF en el caso de las personas jurídicas (*p.e.*, compañía anónima), deba realizarlo exclusivamente el representante legal, el accionista mayoritario o una persona determinada.

En efecto, la providencia establece que la solicitud de inscripción en el RIF, así como cualquier modificación u otro trámite relacionado con el mismo, deberá realizarse ante las unidades competentes de la Gerencia Regional de Tributos Internos correspondiente al domicilio del sujeto pasivo⁴¹.

³⁷ Dino Jarach, *Curso de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Ediciones CIMA, 1980), 319.

³⁸ *ex art. N.º 157 ejusdem // ex art. 23 del Decreto N.º 1.423 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Simplificación de Trámites Administrativos* (Gaceta Oficial N.º 40.549 de fecha 26 de noviembre de 2014).

³⁹ *ex art., N.º 45 LOPA.* -Los funcionarios del registro que reciban la documentación advertirán a los interesados de las omisiones y de las irregularidades que observen, pero sin que puedan negarse a recibirla.

⁴⁰ Providencia Administrativa N.º 0073 de fecha 6 de febrero de 2006 (Gaceta Oficial N.º 38.389 de fecha 02 de marzo de 2006).

⁴¹ *Cfr.*, art. N.º 4 de la Providencia N.º 0073.

La Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, establece que cuando no sea expresamente requerida su comparecencia personal, los administrados podrán hacerse representar y, en tal caso, la Administración se entenderá con el representante designado⁴². Esta representación podrá ser otorgada por simple designación en la petición o recurso ante la Administración, o acreditándola por documento registrado o autenticado⁴³.

Así mismo, la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos establece en el artículo 32 que «Las personas interesadas en efectuar tramitaciones ante la Administración Pública, podrán realizarlas de manera personal, o en su defecto, a través de representación acreditada mediante carta poder, salvo en los casos establecidos expresamente por ley».

La razón de dichas disposiciones es simplificar los trámites administrativos, con el objeto de lograr una mayor celeridad y funcionalidad de los órganos e instituciones del Poder Público a fin de reducir los gastos operativos de estos y sobre todo para mejorar los servicios ofrecidos a los ciudadanos.

Asimismo, es importante resaltar que tanto la norma contenida en los artículos N.º 25 y N.º 26 de la LOPA, como el artículo N.º 32 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Simplificación de Trámites Administrativos del año 2014; buscan suprimir los documentos y requisitos complejos, redundando en la mejora y fluidez de los trámites administrativos, partiendo de la presunción de buena fe como principio fundamental que regule la relación de los ciudadanos con la Administración⁴⁴.

Por lo tanto, es forzoso concluir que el impedimento de realizar algún trámite correspondiente a una persona jurídica (empresa) es un acto arbitrario que viola el principio *pro actione*.

⁴² *ex art.* N.º 25 LOPA.

⁴³ *ex art.* N.º 26 LOPA.

⁴⁴ Cfr. SPA del TSJ, sentencia N.º 00661 de fecha 3 de noviembre de 2022, Caso: Complejo Siderúrgico del Lago (COSILA), S.A., <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/320422-00661-31122-2022-2013-1336.HTML> // Cfr. también, SPA del TSJ, sentencia N.º 00301 de fecha 15 de marzo de 2016, Caso: Instituto Loscher Ebbinghaus, C.A., que estableció que en «...el procedimiento administrativo, al igual que en el proceso judicial, rige el principio *pro actione*, según el cual se postula la necesidad de adoptar la interpretación que surja más favorable al ejercicio del derecho de acción y, por lo tanto, debe prevalecer, por sobre todas las dificultades de índole formal, el dictado de un proveimiento sobre el fondo del objeto del procedimiento instaurado», <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/186237-00301-15316-2016-2014-0106.HTML>

4. La Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los Estados y Municipios (LOCAPTEM)

La Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los Estados y Municipios⁴⁵ (LOCAPTEM), entró en vigor el 9 de noviembre de 2023. Esta tiene por finalidad, entre otros puntos, «...4. Generar certeza y seguridad jurídica sobre los procedimientos tributarios y cargas fiscales aplicables en el territorio nacional».

Para el logro de sus fines, se establece crear un Consejo Superior de Armonización Tributaria que según la ley *in comento*, es una instancia de participación y consulta para el desarrollo de las políticas orientadas a la coordinación y armonización del ejercicio de las potestades tributarias de los estados y municipios.

No obstante, para la fecha en que entró en vigencia la ley, no estaba: (i) conformado el Consejo Superior de Armonización Tributaria, (ii) disponible el Clasificador de Actividades económicas armonizado, (iii) la tabla de Valores del Impuesto a minerales no metálicos, (iv) la tabla de valores del impuesto de los vehículos y (v) ni las Ordenanzas de Impuestos sobre Actividades Económicas adecuadas a la LOCAPTEM.

En razón a lo anterior, parece que la comunidad comercial debe seguir esperando por la pretendida armonización y el encausamiento irrestricto de las actuaciones al bloque de la legalidad, con el fin de eliminar o reducir las arbitrariedades de los funcionarios de la Administración Tributaria y consecuentemente lograr la expresión del Estado de Derecho que estimule la economía: la seguridad Jurídica.

CONSIDERACIONES FINALES

Con el desarrollo de este trabajo, ha quedado demostrado que en Venezuela, la Administración Tributaria muchas veces ejerce las funciones de recaudación y control de las obligaciones tributarias sin la debida previsión legal correspondiente. Se erige como una «relación de poder» y no como una «relación de derechos» viciando sus actos, así como arbitrarios.

En un Estado de Derecho y de Justicia todos estamos sometidos a la ley. Por lo tanto, contribuyente y Administración deben cumplir cabalmente con sus obligaciones correspondientes en el marco de los procedimientos administrativos establecidos en la ley.

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

Ciertamente, la CRBV dispone como derecho (garantía) el derecho al debido proceso y la defensa (*ex art. N.º 49*), y somete a control jurisdiccional todo acto administrativo (*ex art. N.º 259 ejusdem*). Sin embargo, en el plano material, como quedó demostrado con este trabajo, la Administración Tributaria realiza actos arbitrarios para recaudar y controlar las obligaciones tributarias.

Por su parte, no todos los contribuyentes o usuarios pueden o quieren ejercer los medios de defensa disponibles [para los primeros: *p.e.*, razones económicas (defensa jurídica) porque consume tiempo y dinero; y, para los segundos: *p.e.*, razones de celeridad y necesidad porque son meros trámites necesarios para avanzar en otro trámite final que no quieren arriesgar].

Así las cosas, es necesario contar con instituciones públicas efectivas que contribuyan (charlas, supervisión, y/o recepción de denuncias) a resolver situaciones arbitrarias que no revisten necesariamente largos procesos judiciales, y lograr que se hagan valer los derechos y garantías que se derivan de una la relación tributaria de derecho.

En virtud de lo antes expuesto, se propone a la Defensoría del Pueblo crear de manera urgente, una dependencia que asuma la defensa de los derechos y garantías del contribuyente y demás usuarios del sistema tributario; haciendo uso de defensores delegados con competencias Nacionales, Estadales y Municipales, designados en concurso abierto de credenciales con el objeto fundamental de lograr la pretendida seguridad jurídica y, en consecuencia, la protección de la economía nacional.

BIBLIOGRAFÍA

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (Gaceta oficial N.º 5.908, Extraordinaria, Caracas 19 de febrero de 2009).
- Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH). «Technical Data: La Expresión “Leyes” en el Artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, Opinión consultiva N.º OC-6/86». Acceso el 10 de noviembre de 2023. https://www.corteidh.or.cr/ver_ficha_tecnica_opinion.cfm?nId_Ficha=13&lang=en
- Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. (Gaceta Oficial N.º 6.507 Extraordinario de fecha 29 de enero de 2020).
- Decreto N.º 1.423 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Simplificación de Trámites Administrativos. (Gaceta Oficial N.º 40.549 de fecha 26 de noviembre de 2014).
- Decreto N.º 1.424 mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública. (Gaceta Oficial N.º 6.147 Extraordinario de fecha 17 de noviembre de 2014).

- Díaz Valdez, Julio César. «El bloqueo del acceso de los contribuyentes a los portales web de la administración tributaria como vía de hecho para la reedición del inconstitucional solve et repete». *Guayana Moderna*, n.º 12 (aprobado para publicarse el 16 de diciembre de 2023). SSN: 1856-7916.
- García Amado, Juan Antonio. «Validez, vigencia y aplicabilidad de las normas jurídicas». Acceso el 10 de noviembre de 2023. <https://www.si-lex.es/validez-vigencia-y-aplicabilidad-de-las-normas-juridicas>
- Héctor Turuhpial Cariello. *La actividad Administrativa*. Caracas: CIDEP, 2021.
- Jarach Dino. *Curso de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones CIMA, 1980.
- Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los Estados y Municipios. (Gaceta Oficial N.º 6755 Extraordinario de fecha 10 de agosto de 2023).
- Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. (Gaceta Oficial N.º 2.818 Extraordinario de fecha 01 de julio de 1981).
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal. (Gaceta Oficial N.º 6.015 de fecha 28 de diciembre de 2010).
- Moya Millán, Edgar José. *Derecho Tributario Municipal*. Caracas: Mobilibros, 2006.
- Pérez, Efraín. «Aproximación al Acto Administrativo». En *La protección de los derechos frente al poder de la administración*, 115-134. Caracas: Editorial Jurídica venezolana, 2014.
- Pérez Luño, Antonio. «La seguridad Jurídica: Una Garantía del Derecho y la Justicia». *Boletín de la facultad de Derecho*, n.º 15 (2000): 25-38.
- Prince Torres y Gómez Torrealba. «La Voracidad Fiscal: Un fenómeno actual en Venezuela». *Revista Honoris Causa* Vol. 14, n.º 2 (2022): 212-226. ISSN: 2244-8217.
- Providencia Administrativa N.º 0073 de fecha 6 de febrero de 2006. (Gaceta Oficial N.º 38.389 de fecha 02 de marzo de 2006).
- Quintero, Alberto Blanco-Urbe. «La Trascendencia de los Derechos Humanos, como pilares supremos y preeminentes del ordenamiento jurídico venezolano». En *Administración Tributaria. Conmemoración de los 20 años del SENIAT XIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, 635-637. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2014.
- Romero-Muci, Humberto. «Los Derechos Humanos como condición de Validez de los Tributos». *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, n.º 157 (2018): 1213-1240.
- Tipke Klaus, *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (Bestuerungsmoral und Steuermoral)*. Trad. Pedro Manuel Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.
- Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional: Sentencia N.º 278 de fecha 29 de abril de 2014. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/163350-278-29414-2014-11-0038.HTML>
- Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa: Sentencia N.º 00301 de fecha 15 de marzo de 2016). <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/186237-00301-15316-2016-2014-0106.HTML>
- Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa: Sentencia N.º 00661 de fecha 03 de noviembre de 2022. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/320422-00661-31122-2022-2013-1336.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa: Sentencia N.º 43 de fecha 19 de enero de 2011. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/enero/00043-19111-2011-2010-0016.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa: Sentencia N.º 1028 de fecha 09 de mayo de 2000). <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/01028-090500-4807.HTML>