

INCONSTITUCIONALIDADES EN EL ARTICULO 59 DEL CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO

Oswaldo Páez Pumar

PRESENTACION

Mendoza, Palacios, Acedo, Borjas, Páez Pumar & Cía. se complace en presentar a la comunidad jurídica y empresarial de Venezuela la presente publicación. En ella se reproduce el recurso de nulidad por inconstitucionalidad del artículo 59 del Código Orgánico Tributario interpuesto por este despacho de abogados el día 13 de enero de 1999 por ante la Corte Suprema de Justicia en Sala Plena; y la sentencia que dictó la Corte el 7 de diciembre de 1999, por la cual declaró parcialmente con lugar dicho recurso y que fue publicada el 14 del mismo mes, junto con el voto salvado de cuatro (4) magistrados disidentes del criterio de la mayoría.

La sentencia acoge el planteamiento formulado en el recurso, según el cual la acumulación a los intereses moratorios, de intereses compensatorios a la tasa del 12% anual aplicable a todo crédito tributario determinado en virtud de reparos, durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que vence el plazo para presentar la declaración y autoliquidación de los impuestos y la fecha de la formulación del reparo, así como la actualización monetaria de esos tributos durante el mismo período, comportan una carga de tal modo exorbitante, que lesiona el derecho de propiedad consagrado en la Constitución, ya que se resuelve en una confiscación parcial de aquella. Por supuesto, la sentencia trae también sus propios y nuevos razonamientos y no se atiene únicamente a nuestras argumentaciones.

Por otra parte, nuestro alegato según el cual los intereses moratorios por sí solos, calculados a una tasa equivalente a la tasa máxima activa bancaria más tres puntos porcentuales, son igualmente confiscatorios por exorbitantes, lo que distorsiona además la función resarcitoria que deben cumplir y de la que no se deben apartar, no fue acogido en la sentencia.

Es de hacer notar, que el voto salvado de los cuatro magistrados disidentes se refiere específicamente a esta materia de los intereses moratorios, particularmente al momento a partir del cual debe considerarse que comienzan a causarse tales intereses y sobre si deben considerarse causados o no durante el curso del proceso.

Por lo tanto, por lo que respecta a la inconstitucionalidad de los intereses compensatorios y la actualización monetaria la sentencia es unánime.

En tiempos en los que parece estar de moda hablar de la corrupción de la sociedad, de los políticos, de los empresarios, de la Iglesia, en fin, de los demás; y en que el poder judicial ha sido blanco particular de un ataque indiscriminado que abarca con injusta generalización a todos, y que por esa misma generalización se convierte en preservador de aquello que se dice se quiere combatir, es quizá bueno recordar las palabras de Piero Calamandrei en su trabajo “Elogio de los jueces escrito por un abogado” donde señala que: “...A mi padre, abogado, escuché, en los últimos días de su vida, estas palabras tranquilizadoras: Las sentencias de los jueces son siempre justas. En cincuenta y dos años de ejercicio profesional, ni una vez he debido lamentarme de la justicia. Cuando he ganado un asunto ha sido porque mi cliente tenía razón; cuando lo he perdido ha sido porque tenía razón mi adversario. ¿Ingenuidad? Acaso; pero sólo con esta santa ingenuidad, la abogacía puede elevarse del juego de la astucia, engendradora de odios, hasta la fe operadora de la paz humana...”. Pero quizá resulte más realista el enfoque de nuestro eminente jurista Luis Loreto quien había señalado ya desde 1944 al ensayar sobre “La crítica de las decisiones judiciales” que el crítico verdadero necesita de la capacidad moral que integran tres virtudes cardinales “serenidad de ánimo, probidad científica y valor para dar publicidad a la opinión”.

Hay que preguntarse si se encuentran presentes en los actuales momentos estas tres virtudes. Dejando a un lado la probidad científica, porque pareciera ser signo de los tiempos que todos nos sentimos autorizados para hablar sobre cualquier materia aun cuando no sea la de nuestra especialidad o mera competencia, la publicidad de la opinión ha encontrado cauce no en el escrito autorizado con la propia firma, sino en la vía de la murmuración, y desaparecida se encuentra la serenidad de ánimo, cuando las palabras airadas y procaces constituyen la esencia de la crítica.

Mendoza, Palacios, Acedo, Borjas, Páez Pumar & Cía., como institución, tiene más de cincuenta años participando en la vida jurídica del país, pero las raíces de las cuales crecieron sus socios fundadores la convierten en una institución centenaria, fenómeno poco común en una sociedad que parece haber desarrollado el hábito de renegar cada cierto tiempo de todo su pasado y por lo tanto de empeñarse en la destrucción de sus instituciones. La sabia naturaleza nos ha protegido más de una vez convirtiendo los pregonados cambios de instituciones en simples cambios de nombre.

Los miembros de Mendoza, Palacios, Acedo, Borjas, Páez Pumar & Cía. a través de los años hemos sido combatientes en muchas causas. Hemos ganado y perdido en los debates judiciales. Hemos hecho crítica razonada de las decisiones judiciales guiándonos por las virtudes cardinales que señalaba el maestro Loreto. Como a todos los seres humanos se nos altera el ánimo, el compromiso con la causa que defendemos en alguna oportunidad puede llevarnos a ver solamente las razones de la propia causa, porque al fin y al cabo estamos participando en el

combate diario como abogados en ejercicio de la profesión y no en la actividad de la investigación pura del científico; y quizá también en algún momento, heridos por alguna decisión, hayamos podido incurrir en el comentario de boca a oído para hacer la crítica, pero podemos decir con orgullo que durante todos estos años de existencia hacemos nuestro lo narrado por Piero Calamandrei en relación a su padre, siempre por supuesto con la atemperación que a tan extrema largueza le colocara Loreto.

En este momento crítico del estado de derecho podemos ofrecer a la comunidad jurídica y empresarial del país nuestra devoción por el derecho como forma de acceder a la justicia. Al contrario de lo que muchas veces se proclama con tanta facilidad por los demagogos, la justicia no se puede alcanzar al margen, ni mucho menos en contra del estado de derecho.

Esta oportunidad en que hacemos la presentación de un éxito judicial indiscutible, es propicia para dejar constancia y hacer énfasis sobre que en esta causa Mendoza, Palacios, Acedo, Borjas, Páez Pumar & Cía. no asumió la representación de persona o institución específica alguna, sino que nos dimos por entero a la defensa del derecho mismo; y por supuesto asumimos por entero los costos de esa defensa, en un momento en que las conductas jacobinas se multiplican peligrosamente.

También es propicia la oportunidad para manifestar nuestro agradecimiento y reconocimiento a los doctores Jimmy Mathison y Gabriel Ruán, quienes igualmente en defensa del derecho respaldaron nuestra solicitud adhiriéndose a la misma.

No es ésta la primera vez que asumimos la defensa del derecho sin patronazgo de cliente alguno. En el pasado reciente podemos recordar con facilidad otras dos decisiones de la Corte Suprema de Justicia, que coronaron con éxito nuestras actuaciones en defensa del estado de derecho; y otra donde se acogió el criterio desarrollado teóricamente por uno de nuestros socios.

En efecto, en 1983 la Sala de Casación Civil, Mercantil y del Trabajo acogió el planteamiento elaborado por nuestro socio Arminio Borjas Hernández según el cual al haberse modificado la Ley del Trabajo para dar a las prestaciones sociales la condición de derecho adquirido y abonarse a cada trabajador año a año el monto de las causadas, devengando intereses las cantidades así abonadas, no habría lugar a ningún recálculo retroactivo sobre la base del último salario en caso de despido, porque el cálculo sobre este último se hacía en virtud de que era con motivo de la terminación de la relación de trabajo que nacía el derecho a las prestaciones sociales, lo que había quedado modificado en su esencia al dársele el carácter de derecho adquirido.

Bien vale la pena recordar que esta sentencia condujo a una precipitadísima reforma de la Ley del Trabajo, que se promulgó en julio del año 1983 que a su vez produjo los avatares que el país conoce de sobra: la promulgación de la Ley Orgánica del Trabajo de 1991, la reforma de ésta en 1997 y las vicisitudes que ahora parece que reabre el proceso constituyente.

El 20 de enero de 1981 nuestro socio el doctor Leopoldo Borjas se hizo parte en el juicio iniciado el 24 de noviembre de 1980, donde se demandaba la nulidad de varias resoluciones del Banco Central de Venezuela relativas a la fijación de tasas de intereses, máximas y mínimas, activas y pasivas, así como ciertas comisiones, cuya demanda en buena parte se sustentaba en el Decreto Ley N° 247 sobre Represión de la usura, que desde el año 1946 había generado una cierta inseguridad jurídica, porque no obstante su condición de simple decreto y de lo circunscrito de su alcance, en el contexto de la vida social y política había llegado a adquirir la apariencia de una regla por encima de todas las leyes de la República, con el consiguiente efecto ya señalado sobre la seguridad jurídica que vino a resolver favorablemente ese proceso.

En 1986 nuestro Supremo Tribunal modificó su hasta entonces sostenida tesis sobre la imprescriptibilidad de los terrenos baldíos inalienables, al acoger la tesis expuesta pocos años antes por nuestro socio el doctor Enrique Lagrange en un libro suyo sobre la materia.

De manera pues que estas cuatro incursiones por cuenta propia en los ámbitos civil, tributario, laboral y mercantil-administrativo se han visto coronadas por el éxito, pero nosotros somos hombres prácticos, no queremos que la comunidad nos mire como un despacho de abogados exitoso en las causas que acomete con la lanza desfacedora de entuertos de nuestro señor Don Quijote, sino que aspira también que la comunidad en la cual desarrollamos nuestra actividad profesional siga contando con nuestros servicios en el venidero siglo, como lo ha hecho en el que según algunos ya expiró y según otros transcurre su último jalón.

Oswaldo Páez Pumar

Caracas, enero de 2000

RECURSO

Ciudadano

Presidente y demás Miembros de la

Corte Suprema de Justicia – Sala Plena

Su Despacho.–

JUSTO OSWALDO PAEZ-PUMAR, ARMINIO BORJAS H., ROSA AMALIA PAEZ-PUMAR DE PARDO, ENRIQUE LAGRANGE, MANUEL ACEDO SUCRE y ALFONSO GRATEROL JATAR, venezolanos, mayores de edad, abogados, de este domicilio, titulares de las cédulas de identidad Nos. 2.153.198, 216.779, 1.741.405, 1.723.222, 5.304.054 y 5.970.043 e inscritos en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo los Nos. 644, 1.844, 610, 6.715, 18.913 y 26.429, ambos respectivamente, procediendo por nuestros propios derechos y en nuestra condición de contribuyentes, Registro de Información Fiscal números V-02153198-3, V-00216779-0, V-01741405-0, V-01723222-0, V-05304054-0 y V-05970043, también respectivamente, ante ustedes respetuosamente ocurrimos para demandar, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 112 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, la nulidad del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, en virtud de que dicho artículo viola la disposición contenida en el artículo 223 de la Constitución Nacional, al no atenderse a la finalidad que el constituyente ha establecido para el sistema tributario, en concreto, a las reglas según las cuales el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo. Impugnamos el contenido del artículo 59 del Código Orgánico Tributario por ser además violatorio del artículo 99 de la Constitución, que garantiza el derecho de propiedad, por lo

que las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezcan las leyes en virtud de su función social deben sujetarse siempre a fines de utilidad pública o de interés general; y además por ser violatorio del artículo 102 que prohíbe decretar o ejecutar confiscaciones, salvo lo contenido en el artículo 250 de dicha Constitución.

La norma que impugnamos comporta igualmente un atentado contra el contenido del artículo 68 de la Constitución, no por violación directa del derecho a la defensa, inviolable en todo grado y estado del proceso, sino porque el carácter punitivo y amedrentador del contenido de dicho artículo, procura inhibir en los contribuyentes, por la repercusión económica adversa que el mismo contiene, el ejercicio de los derechos que el propio Código Orgánico Tributario contempla y que la Constitución garantiza.

El contenido del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, cuya nulidad solicitamos por razones de inconstitucionalidad, es del tenor que seguidamente transcribimos y comprende tres distintas reglas por las cuales se impone a los contribuyentes el pago de intereses moratorios, el pago de intereses compensatorios y el pago de las cantidades debidas como impuestos sujetos al ajuste monetario, mediante el mecanismo que el mismo contempla.

El recurso de nulidad por inconstitucionalidad que interponemos contra dicho artículo está dirigido contra cada una de las reglas establecidas en el mismo, es decir, contra la actualización monetaria, contra los intereses compensatorios y contra los intereses moratorios; y además está dirigido contra el artículo como un todo. En otras palabras, la demanda que interponemos solicita de la Corte Suprema de Justicia, en Sala Plena, que se pronuncie acerca de la inconstitucionalidad de los intereses compensatorios, acerca de la

inconstitucionalidad de la actualización monetaria y acerca de la inconstitucionalidad de los intereses moratorios, en los términos que el Código los consagra.

El texto del artículo 59 del Código Orgánico Tributario es del tenor siguiente:

“La falta de pago de la obligación tributaria, sanciones y accesorios, dentro del término establecido para ello, hace surgir, sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses de mora desde la fecha de su exigibilidad hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a la tasa máxima activa bancaria incrementada en tres (3) puntos porcentuales, aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes.

A los efectos indicados, la Administración Tributaria, publicará en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela, dentro de los primeros cinco (5) días hábiles de cada mes, la tasa máxima activa bancaria que haya regido en el mes calendario inmediato anterior, fijada por el Banco Central de Venezuela.

Parágrafo Unico. En el caso de ajustes provenientes de reparos por tributos cuya determinación corresponda al sujeto pasivo, si éste acepta el reparo o el ajuste queda firme en la vía administrativa o jurisdiccional, la Administración Tributaria o el Tribunal, al confirmar el reparo, ordenará la actualización monetaria de la deuda y el pago de intereses compensatorios del doce por ciento (12%) anual; todo ello contado a partir del vencimiento del plazo establecido para efectuar la autoliquidación y pago del tributo. Tanto los intereses

compensatorios como la actualización monetaria serán calculados por la Administración Tributaria en la oportunidad en que el reparo quede firme según lo ordenado en el acto administrativo o en la sentencia, que confirme total o parcialmente el reparo, calculándose dichos montos hasta la fecha en que se produzca la decisión, según el caso.

La actualización se calculará ajustando la cantidad adeudada, considerando la diferencia entre el último índice mensual de precios al consumidor en el área metropolitana de Caracas que haya publicado el Banco Central de Venezuela, a la fecha de determinación de la actualización, y el índice mensual de precios al consumidor en la misma área que haya publicado dicho Banco y correspondiente al mes inmediato anterior a la fecha de vencimiento general fijado para el pago de la obligación tributaria”.

Para establecer con toda claridad cuáles son las razones por las cuales dicho artículo se encuentra viciado de inconstitucionalidad, es necesario referir algunos antecedentes vinculados con el cobro de reparos formulados por la Administración y de intereses moratorios sobre esos mismos reparos, con anterioridad a la entrada en vigencia del artículo cuya inconstitucionalidad demandamos, lo que tuvo lugar el 1° de julio de 1994, por así ordenarlo el artículo 231 del mismo Código, publicado en la Gaceta Oficial N° 4727 Extraordinario, de fecha 27 de mayo de 1994.

I

ANTECEDENTES

En fecha 23 de mayo de 1980 se dictó la Resolución N° 196 del Ministerio

de Hacienda que estableció el sistema de autoliquidación del impuesto sobre la renta por los contribuyentes. La ley vigente para ese momento, promulgada en 1978, había establecido en su artículo 84 esta posibilidad, como un mecanismo que le permitiría a la Administración Fiscal la recaudación inmediata o cuasi-inmediata de cuanto hubieran estimado los contribuyentes en sus declaraciones “bona fide”, como el monto del impuesto que les correspondía pagar de acuerdo a los ingresos obtenidos en el ejercicio.

La autoliquidación constituye, hasta ahora, el último eslabón en una cadena de disposiciones legales y reglamentarias que han tenido por objetivo acelerar la recaudación del impuesto, pero que en nada modifican la naturaleza del tributo.

En realidad, la novedad que introdujo la resolución 196 en concordancia con el artículo 84 de la ley entonces vigente, no fue tanto la autoliquidación, como el pago de la cantidad autoliquidada. En efecto, la declaración de impuesto que elaboraba el contribuyente antes de la resolución, contenía ya la determinación de la renta y el cálculo o liquidación del impuesto a pagar.

Como parte de este proceso para lograr el pago más expedito del impuesto sobre la renta, el legislador había concebido la institución de la declaración estimada, circunscrita originalmente a las concesionarias de hidrocarburos y de mineral de hierro, que después fue generalizada o extendida al resto de las actividades comercio-industriales, a partir de un cierto monto de ingresos brutos o netos.

El sistema de la retención en la fuente, inicialmente aplicable a algunos pocos casos, especialmente tratándose de no domiciliados o no residentes y hoy prácticamente extendido a todos los pagos, también constituye un mecanismo para anticipar el cobro del tributo.

Con motivo de la promulgación de la resolución 196, la Administración Fiscal, al formular reparos a los contribuyentes, desarrolló una ilegal y absurda pretensión, que se materializó en la liquidación y cobro de “intereses moratorios” conjuntamente con las liquidaciones de los impuestos reparados, que se calculaban sobre el monto de las cantidades reparadas y que abarcaban el período de tiempo comprendido entre la fecha en que, conforme a las normas de la ley debía presentarse la declaración definitiva con el cálculo del impuesto y su autoliquidación y la fecha de la formulación del reparo.

La absurda e ilegal pretensión de la Administración buscó en la doctrina administrativa y tributaria cuanta frase equívoca pudiera haberse escapado a algún autor, y en no pocas ocasiones citas fuera de contexto o incompletas, para tratar de sostener la procedencia de unos intereses que se habrían de causar sobre cantidades no líquidas, ni exigibles, a lo cual finalmente vino a poner término la doctrina asentada por la Sala Político–Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, que desde agosto del año 1993 se ha mantenido inalterada hasta el presente y donde se afirma la improcedencia de la liquidación y cobro de esos intereses moratorios, porque se pretende hacerlo “...sobre un crédito ilícito, no exigible para el momento en que se calcularon dichos intereses moratorios y (cuando) no se encontraba vencido el plazo para la cancelación de los impuestos y multas determinadas, ya que éstos créditos fueron liquidados conjuntamente con los intereses moratorios...”.

Debemos resaltar, como circunstancia especial dentro del desarrollo de la doctrina constante de la Corte, que el 5 de abril del año 1994, es decir, cuando el Ejecutivo Nacional, en uso de los poderes extraordinarios que le fueron otorgados, se preparaba para perpetrar la reforma del Código Orgánico Tributario, se

produjeron dos sentencias confirmatorias del criterio ya expuesto.

Estas sentencias debieron causar escozor a “los legisladores” encargados de elaborar la reforma del Código Orgánico Tributario, que eran los mismos funcionarios que habían formulado los reparos por “intereses moratorios”, y que ahora se desempeñaban en un gobierno que se inauguraba con una crisis financiera de vastas proporciones y que aspiraba a la creación de un servicio tributario dotado de autonomía presupuestaria. Esto explicaría la introducción, por primera vez en la legislación fiscal, del concepto de intereses compensatorios. Pero no nos anticipemos en el análisis.

¿Cuál es la razón que llevó a la Administración Fiscal a formular los reparos por intereses moratorios a partir del año 1981, o dicho de otro modo, por qué con anterioridad los intereses moratorios siempre estuvieron referidos a planillas de liquidación no pagadas oportunamente?

¿Qué importancia tiene para el presente recurso de inconstitucionalidad la formulación de esta pregunta y la respuesta a la misma? Veamos.

La razón que impulsó a la Administración a formular los reparos es el concepto erróneo según el cual la resolución 196, del 23 de mayo de 1980, introdujo una modificación trascendente, si no en la esencia del tributo, sí en su naturaleza. Este error persiste en la reforma del Código Orgánico Tributario de 1994, como lo pone de manifiesto la frase “En el caso de ajustes provenientes de reparos por tributos cuya determinación corresponda al sujeto pasivo”, con la cual comienza el denominado Parágrafo Único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, base de los llamados hoy “intereses compensatorios”.

Realmente hubiera sido pedir “peras al olmo” que el error no persistiera, si los que estaban haciendo la reforma eran los que pretendían cobrar intereses

moratorios y se acababan de encontrar en el docto criterio de la Corte un dique de contención a su pretensión.

¿Cuál es la modificación trascendente que los “legisladores” captaron o creyeron captar en la resolución 196?

Una simple y sencilla. Por efecto de la resolución 196, en criterio de la Administración, los impuestos debidos por el contribuyente en cada ejercicio fiscal, son de plazo vencido en el último día del lapso previsto para declarar, ya que en ese acto el contribuyente establece la renta neta, calcula el impuesto y procede a su pago.

Pero aquí no se detiene el razonamiento fiscal. Hay más. Los impuestos debidos en ese último día del lapso para declarar no son únicamente los autoliquidados por el contribuyente sino todos los que posteriormente, en ejercicio de su facultad fiscalizadora, pueda determinar la Administración.

Es esta la razón por la cual la Administración Tributaria, ya una vez ubicada en el punto de partida errático, percibe el cobro de “intereses moratorios” sobre el monto de los reparos como de una lógica cartesiana; y enfrentada a los argumentos sobre iliquidez e inexigibilidad, y aún más, sobre indeterminación del monto de la obligación tributaria, que forzosamente debe frustrar el reclamo de intereses, porque la falta de una base de la cual partir, hace imposible calcularlos, se vio obligada a recurrir a argumentos falsamente doctrinarios sobre causación de intereses sobre cantidades ilíquidas, inexigibles y aún indeterminadas, a las cuales ha puesto coto la doctrina de la Corte.

Jamás se le ocurrió pensar que el error podía estar en el punto de partida, porque no hay cambio trascendente introducido por la resolución 196. Las cantidades debidas por los contribuyentes son las que figuran en sus

autoliquidaciones por el monto autoliquidado y las que figuran en las liquidaciones hechas por los fiscales, ambas en las fechas de la respectiva liquidación.

No hay necesidad de abundar sobre la inidoneidad de una resolución para introducir un cambio trascendente en la naturaleza de un tributo. Basta invocar la norma contenida en el artículo 224 de la Constitución que reserva a la ley la creación de impuestos.

Sin embargo, como se trata de la consideración de intereses moratorios causados por el tributo y no del tributo mismo, queremos añadir que la sutil razón o sinrazón que subyace en la Administración Fiscal para considerar causados los intereses moratorios, tiene que ser obviamente la falta de pago del tributo en el término establecido, lo que significa que la Administración Fiscal interpreta que la resolución 196 fija el plazo de vencimiento de la obligación tributaria, lo cual no es cierto, y si lo fuera sería ilegal, desde luego que es materia de ley la fijación del término en el cual se han de considerar vencidas las obligaciones, sean éstas tributarias o de cualquier otra naturaleza.

La Administración Fiscal considera que por obra de la dicha resolución está vencido el término para el pago de los impuestos autoliquidados por el contribuyente, en el último día del plazo para la presentación de la declaración, lo cual en ningún caso sería exacto, puesto que el contribuyente puede pagar en varias porciones; pero además considera que en ese día se vence el término para el pago de impuestos no determinados, ni liquidados, y por eso, cuando formula sus reparos tiempo después, pretende cobrar retroactivamente los intereses moratorios desde aquella fecha.

Esta desviación se ha hecho necesaria porque ante la omisión de sus razonamientos por parte de la Administración Tributaria, sólo situando el problema

en su contexto histórico es como puede apreciarse con mayor claridad el vicio inicial que afecta y que sigue hoy presente, en el contenido del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, cuya inconstitucionalidad demandamos.

En efecto, es principio establecido desde la primera ley de impuesto sobre la renta, ratificado y reconocido por todas las sucesivas reformas, que la facultad de liquidar el impuesto compete a la Administración, haya o no el contribuyente cumplido con su obligación de declarar⁽¹⁾.

Es también conocido y notorio que la Administración liquida el impuesto siguiendo la declaración del contribuyente o apartándose de ella. Esta situación no ha variado con la introducción del sistema de autoliquidación y pago, que ojalá lo

⁽¹⁾ El artículo 40 de la Ley de impuesto sobre la renta promulgada el 17 de julio de 1942 disponía lo siguiente: “Si el impuesto que resultare de la liquidación practicada por el fiscal excediere en más del quince por ciento (15%) del que se hubiere obtenido tomando por base los datos suministrados por el contribuyente en su declaración, se impondrá a éste una pena que puede ser desde el décimo hasta el doble del exceso”. Con igual o parecidas redacciones se recogió en las diversas leyes de impuesto sobre la renta este principio que hoy figura en los artículos 89 y 90 de la vigente Ley. El artículo 89 señala “Si de la verificación de los datos expresados en las declaraciones de rentas presentadas con anterioridad a la fecha de iniciación de la intervención fiscal resultare algún reparo, se impondrá al contribuyente la multa que le corresponda. Esta pena no se impondrá a las personas naturales o asimiladas cuando el impuesto liquidado conforme al reparo, no excediere en un cinco por ciento (5%) del impuesto obtenido tomando como base los datos declarados. Tampoco se aplicará pena alguna en los casos siguientes: 1) omissis; 2) omissis; 3) omissis; 4) omissis. Por su parte, el artículo 90 establece que los reparos que se formulen a los contribuyentes y las liquidaciones de impuestos, multas e intereses, deben ser formulados por los funcionarios “a quienes la reglamentación organizativa interna de la Administración Tributaria asigne la competencia respectiva; todo de acuerdo con la naturaleza de las funciones asignadas a cada cargo...”.

En el mismo sentido concurre el artículo 116 del Código Orgánico Tributario que define la determinación así: “La determinación o liquidación es el acto o conjunto de actos que declaran la existencia o cuantía de un crédito tributario o su inexistencia”.

En igual forma el artículo 42 de la Ley de impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor hace recaer en los contribuyentes ordinarios la obligación de efectuar el cálculo correspondiente y proceder al pago, sin que ello quite a la Administración Tributaria su función determinadora de la existencia o inexistencia del tributo, conforme lo establecido en el artículo 116 del Código Orgánico Tributario.

En materia de impuesto sobre sucesiones y donaciones son los artículos 27 y 28 los que establecen a cargo de los herederos y legatarios la obligación de efectuar la declaración a los fines de determinar la cuota líquida y la carga fiscal correspondiente a cada heredero o legatario.

El artículo 14 de la Ley de impuesto a los activos empresariales establece tal obligación a cargo del contribuyente.

Más aún, en materia aduanal son los importadores quienes presentan las declaraciones identificadoras de las mercancías importadas con el código arancelario correspondiente y suministran el valor, volumen o peso de los artículos importados, para el cálculo del impuesto.

Mendoza Palacios: Inconstitucionalidades artículo 59 COT (2000)
opaepumar@menpa.com (58)(212) 993 7311 – 992 16 11

hubiese. Lo que ha ocurrido es que la Administración con el sistema de autoliquidación y pago, se ha visto liberada de la pesada carga de tener que revisar, previamente, para que se pueda iniciar el proceso de recaudación, las declaraciones y liquidaciones de impuesto de los contribuyentes, como ocurría en el pasado.

De lo expuesto resulta claro que ya se trate de ingresos, de activos productivos, de bienes adquiridos a título gratuito, mortis causa o por actos entre vivos o de ventas de bienes y servicios, el cálculo del impuesto correspondiente a tales hechos jurídicos, es decir, a la renta, a los activos empresariales, a las sucesiones y donaciones y al consumo suntuario y las ventas al mayor, y su pago previo a la conformación por parte de la Administración Tributaria, constituyen deberes del contribuyente que facilitan a la Administración la recaudación de los tributos. El incumplimiento de estos deberes coloca al contribuyente en una posición desventajosa en relación al tributo de cuya determinación se trata (estimaciones en base presunta, lapsos de prescripción, monto de las sanciones, etc.).

En pocas palabras la determinación del impuesto es función, obligación y derecho del sujeto activo. El uso en el Código Orgánico Tributario de la expresión “tributos cuya determinación corresponda al sujeto pasivo” es eufemística y equívoca, porque pareciera implicar la existencia de dos categorías de tributos, aquellos que determina el sujeto pasivo y aquellos que determina el sujeto activo, cuando en realidad la determinación es, como dijimos, competencia del sujeto activo; aunque en todos los tributos se requiera del sujeto pasivo una actuación coadyuvante en la determinación del tributo, de mayor o de menor alcance.

Si llegara a existir un tributo cuya determinación efectivamente

correspondiera al sujeto pasivo, esa determinación sería definitiva, no la podría alterar el sujeto activo, porque si al sujeto pasivo corresponde, es su derecho determinarlo. Si el sujeto activo tiene también el derecho, al sujeto pasivo entonces sólo se le impone un deber de cooperar con la Administración Tributaria para facilitar la determinación del importe del tributo, porque ésta en sí misma sigue estando en cabeza del sujeto activo y la declaración y autoliquidación, como ya advertimos antes, no son sino un mecanismo para agilizar la recaudación⁽²⁾.

Para reafirmar este aspecto de nuestra argumentación podemos agregar que de acuerdo con la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, cuando ésta examina las cuentas de la Administración y formula los reparos a que haya lugar en materia de tributos, no los formula a los sujetos pasivos a quienes supuestamente “corresponde determinarlo”, sino al sujeto activo que no efectuó la correcta determinación, aunque sus actuaciones puedan también remitirse al contribuyente o responsable, según el caso.

II

INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS INTERESES COMPENSATORIOS

¿Qué condujo a la redacción del Parágrafo Único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario? ¿Cuál es la secreta exposición de motivos del texto legal?

La exposición de motivos del proyecto de reforma se refiere exclusivamente a los intereses moratorios y no menciona los intereses compensatorios, ni la

⁽²⁾ No otra cosa se deduce del contenido del artículo 117 del Código Orgánico Tributario que señala que “Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación, o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo que dispongan las leyes especiales”, lo que evidencia que el deber que se impone a los contribuyentes no crea dos (2) categorías de tributos, una cuya determinación corresponde al contribuyente y otra a la Administración, sino a lo sumo alguna diferencia en el grado de colaboración que se impone a los contribuyentes para la determinación del tributo. Notamos que al presente no existe en la legislación venezolana ningún tributo en el cual esa colaboración del contribuyente no llegue hasta el cálculo del impuesto a pagar.

actualización monetaria que no figuraban en el proyecto, aunque sí la pretensión bajo el nombre también de moratorios de los intereses compensatorios. Por eso hablamos de secreta exposición de motivos.

La misma razón que hemos puesto al descubierto en relación a la resolución N° 169 del Ministerio de Hacienda, es decir, el errado concepto de que la declaración y autoliquidación establecen como término para el pago de la obligación tributaria el día último del lapso otorgado para presentar la declaración; y que en ese día se considera vencido el término para el pago de una obligación tributaria determinada, la autoliquidada por el contribuyente en su declaración; y vencido también, el término para el pago de una obligación tributaria indeterminada, que será aquella que en ejercicio de su derecho a determinar el tributo fije el sujeto activo en el futuro, cuando proceda a efectuarla, constituye el fundamento de la norma que establece los intereses compensatorios

Es sumamente clara la falta de base jurídica para el cobro de los “intereses moratorios” en el período que media entre el vencimiento del plazo para declarar y la fecha de la formulación de un reparo, que ha venido pretendiendo la Administración Tributaria y cuya historia nos hemos visto precisados a señalar.

¿Existe algún fundamento que pueda invocar la Administración para esta nueva, desbordada e irracional pretensión?

A primera vista pareciera que sí, porque se trata ahora de una norma de ley, de ley orgánica, cuya posible arbitrariedad sólo encuentra contención en los dispositivos constitucionales. Se trata, sin embargo, de una frágil apariencia de legitimidad, disimuladora de graves arbitrariedades, tal como se evidencia a continuación.

El párrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario ordena el

pago de intereses compensatorios del doce por ciento (12%) anual, contados a partir del vencimiento del plazo establecido para efectuar la autoliquidación, hasta la fecha en que el reparo quede firme. En consecuencia, se le liquidan al contribuyente “intereses compensatorios” durante el lapso en que la Administración en el pasado, venía calculando “intereses moratorios” (que es como originalmente los llama el proyecto en el Parágrafo Unico), es decir, desde el vencimiento del plazo para declarar, aunque ahora estos “intereses compensatorios”, a diferencia de los anteriores “moratorios”, se continúan causando después de la formulación del reparo, hasta que el mismo quede definitivamente firme en la vía administrativa o en la judicial.

Vale la pena citar el texto del Parágrafo Unico del proyecto, porque evidencia lo que afirmamos, a la par que también evidencia la mala fe del “legislador” que sabía que pretendía cobrar intereses moratorios, sobre deudas no demoradas, ya que ese Parágrafo Unico del proyecto resulta elocuente. Dice así: **“En los casos de tributos cuya determinación corresponda al sujeto pasivo, el pago por una cantidad inferior a la del tributo que corresponda hará surgir de pleno derecho la obligación de pagar intereses de mora desde la fecha del vencimiento del plazo establecido para efectuar la autoliquidación y pago del tributo hasta su cancelación total”**.

Esta circunstancia prueba que el fundamento del “interés compensatorio” consagrado en el Código, no es ni más ni menos, que el falaz concepto denunciado en este escrito, que sirvió de fundamento a la pretensión de cobro de intereses moratorios, según el cual en el último día del lapso otorgado para presentar la declaración, se considera vencido el término para el pago de una obligación tributaria determinada y también, vencido el término para el pago de

una obligación, futura e incierta, la que pudiera llegar a determinar la Administración por efecto de la formulación de un reparo. Por eso, los intereses se comienzan a contar a partir del vencimiento del plazo establecido para presentar la declaración, aunque la fecha del reparo sea posterior.

Antes de continuar, permítasenos otra ligera desviación para señalar que la regla de interpretación de la ley consagrada en el artículo 4º del Código Civil, según la cual a ésta “debe atribuírsele el significado propio de las palabras”, es algo más que una regla de derecho de rango legal sobre la interpretación de la ley. Es expresión de un principio de razón indispensable para el funcionamiento de la sociedad, el cual se aplica a la función legislativa, como actividad reguladora de las relaciones sociales, y sin cuyo concurso es imposible la vida organizada.

Si el legislador llamare hipoteca a la propiedad, arrendamiento a la permuta, renta al capital, intereses a las amortizaciones, determinadores del impuesto a los obligados a su pago, e intereses compensatorios a los moratorios, habremos llegado, a las puertas del tercer milenio, al estado de caos social que después del diluvio produjo la confusión de lenguas a los constructores de la Torre de Babel.

El “legislador” ha llamado a los intereses que pretende cobrar durante el período ya indicado, “intereses compensatorios”, pero, ¿cuál es la compensación de que se trata?

Intereses compensatorios son aquellos a los cuales tiene derecho, por ejemplo, el vendedor de una cosa productora de frutos, si el comprador disfruta de ella antes de cancelar el precio, porque esos intereses compensan al vendedor de la privación de los frutos que produce la cosa, de los cuales se beneficia el comprador que ha entrado en posesión de ella. En esta hipótesis el legislador establece que el vendedor sea compensado.

Vemos ahora lo relevante de la invocación del artículo 4º del Código Civil, ¿cuál es la cosa (productora de frutos) que el Estado ha entregado al contribuyente que lo faculta para reclamar “compensación”? Mejor no investigar.

¿Acaso en la impropiedad del lenguaje utilizado, confundieron estos “legisladores” los intereses “compensatorios”, con los “retributivos”?

¿Cuál es el préstamo de dinero o de otro bien que el Estado ha otorgado al contribuyente, para exigirle el pago de intereses retributivos hasta el momento de la devolución? Es mejor no investigar, tampoco.

Sin embargo, la luz se abre al final del túnel, porque cualquiera puede advertir la escondida y soterrada razón que animó al legislador, cuando realiza el paseo histórico que hemos hecho.

Pareciera que el “legislador” investigó y descubrió que sí había una cosa productora de frutos o un dinero entregado al contribuyente. ¡Eureka –dijo– sí hay un préstamo de dinero productivo de frutos!

Es como si el proyectista de la ley, al redactarla, se hubiera dicho a sí mismo lo siguiente: “El préstamo es por el monto de la diferencia entre lo que el contribuyente se autoliquidó, al tiempo en que presentó su declaración de rentas, y lo que se ha debido autoliquidar y que la Administración Fiscal ha descubierto tiempo después. Ergo, esa diferencia ha debido ser pagada cuando venció el plazo para la presentación de la declaración”.

Señores Magistrados, si esa diferencia debió ser pagada cuando venció el plazo para la presentación de la declaración, y si como es notorio y de evidencia absoluta el Estado no ha entregado cantidad alguna al contribuyente, lo que existiría entonces es la falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo para hacerlo, lo que implicaría retardo del contribuyente y, por lo tanto, los

intereses denominados “compensatorios” son “moratorios”, así el “perspicaz legislador” les haya puesto un rótulo distinto, quebrantando su obligación de usar las palabras con su significado propio.

Esta verdad incontestable constituye además un descarado desdén a la Corte Suprema de Justicia en su alta misión de resguardar el estado de derecho, porque como ya lo señalamos, la reforma del Código Orgánico Tributario se produce cuando la Corte, en el año de 1994, ratificando la doctrina que sigue sosteniendo hasta el presente, dicta dos sentencias declarando sin lugar la pretensión de la Administración Tributaria de cobrar intereses moratorios sobre el monto de los reparos en el período que nos ocupa; y entonces el “sagaz legislador” burla el estado de derecho, con el ardid de llamar “compensatorios” a los intereses que aspira a cobrar.

¿Tenemos los ciudadanos y la Corte Suprema de Justicia que resignarnos a la arbitrariedad legislativa, perpetrada por el Poder Ejecutivo, en innegable uso abusivo de la confianza que el Poder Legislativo depositó en él cuando le delegó los poderes extraordinarios?

La respuesta es no y por eso demandamos la inconstitucionalidad del artículo 59 del Código Orgánico Tributario. Decimos más, si la reforma hubiera provenido del Congreso y no del Ejecutivo, todavía la Corte Suprema de Justicia tendría un poder de anulación que ejercer, y en este recurso se prescindiría de algunos elementos singulares de la explicación histórica, pero no de la razón jurídica, puesto que la potestad tributaria que el pueblo, como depositario de la soberanía, delegó en el legislador, no significó la entrega de un poder omnímodo.

La Constitución de la República, además de la reserva legal que consagra en materia tributaria y la prohibición de establecer impuestos pagaderos en

servicios personales, contiene tres limitaciones a la potestad tributaria del Congreso o del Ejecutivo que actúe por facultad delegada, que son: 1) El artículo 223, que fija la finalidad del sistema tributario consagrando tres metas: la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo; 2) el derecho de propiedad, que garantiza el artículo 99, sometido a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezcan las leyes, entre otras las tributarias, con fines de utilidad pública o de interés general; y 3) la prohibición de decretar confiscaciones, que establece el artículo 102.

Señores Magistrados ¿puede en Venezuela el legislador, en ejercicio de la potestad tributaria, establecer estos mal llamados “intereses compensatorios”, simplemente porque le da la gana? ¿Acaso el aforismo “dura lex sed lex” puede servir de amparo a un atropello de esta entidad, a una arbitrariedad desmedida?

Esta regla no responde a la finalidad que la Constitución atribuye a los tributos, como son la protección a la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo, ni tampoco se ajusta a la finalidad de utilidad pública o de interés general que toda restricción legal a la propiedad debe perseguir para no caer en violación del principio constitucional que consagra el derecho de propiedad en el artículo 99 y que ratifica el 102 al prohibir la confiscación.

Es evidente que la utilidad pública o el interés general a los cuales se refiere el dispositivo constitucional, no se satisfacen por el simple hecho de que el beneficiario de la exacción sea el Estado. Si se llegara a concebir de este modo, el límite que el constituyente quiso establecer en nombre del soberano, carecería absolutamente de eficacia, porque so pretexto de que es conforme a la utilidad pública o al interés general aumentar el ingreso fiscal del Estado, el Congreso

podría fijar las cargas tributarias “ad libitum”.

En realidad no hay hipótesis en la cual el beneficiario de los tributos no sea el Estado, o alguna de sus sub–divisiones territoriales o funcionales. De manera que invocar la necesidad de mayores ingresos fiscales, como única justificación de una ley tributaria, no es suficiente para satisfacer los requerimientos de los tres artículos de la Constitución ya citados.

Pero hay más, las tres reglas que contiene el artículo 59 del Código Orgánico Tributario no responden a un requerimiento de mayores ingresos fiscales que imponga en determinadas circunstancias un sacrificio de la población en aras del interés general.

En verdad, las tres reglas que dicho artículo consagra sobre intereses moratorios, intereses compensatorios y ajuste monetario, deben en principio ser de excepcional aplicación, porque a pesar de lo que muchos puedan afirmar en contrario, y de las muchas veces que lo puedan hacer, el cumplimiento de la ley es la regla general y su violación la excepción. Si no fuera así, no tendríamos una sociedad organizada y en funcionamiento. Si la violación de la ley se convirtiera en regla general, el caos y la anarquía se habrían entronizado en la sociedad y habría dejado de existir el estado de derecho.

Pues bien, el campo de aplicación de las reglas del artículo 59 es, por definición, la hipótesis del incumplimiento de la ley; lo que implica su carácter excepcional, por lo que a través de la aplicación del artículo 59 del Código Orgánico Tributario no puede aspirar el Estado a recabar recursos que le fueran teóricamente indispensables; y por lo tanto, ni siquiera en la utilidad pública o en el interés general de un superior o mayor ingreso fiscal, puede encontrarse justificación para la norma, que revela una vez más su carácter arbitrario.

En realidad la norma es de contenido punitivo y amedrentador, pero sobre este tópico discurrirémos posteriormente, y nos referiremos también a otro dispositivo constitucional que si bien no aparece como directamente violado, sí se encuentra seriamente amenazado.

Hasta aquí hemos venido discurriendo exclusivamente sobre el carácter inconstitucional de los “intereses compensatorios”, pero como señalamos al principio, también los intereses moratorios y la actualización monetaria adolecen del mismo vicio; y a ellos vamos a referirnos.

III

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA ACTUALIZACION MONETARIA

Dispone el Parágrafo Unico del tantas veces citado artículo 59 del Código Orgánico Tributario, que al formularse reparos a los contribuyentes se “...ordenará la actualización monetaria de la deuda...” y ésta se efectúa, conforme al mismo dispositivo, mediante una regla de tres donde el monto de la obligación tributaria, es decir, el monto del impuesto reparado se divide por el índice de precios al consumidor publicado por el Banco Central de Venezuela “...correspondiente al mes inmediato anterior a la fecha de vencimiento general fijado para el pago de la obligación tributaria...”; y ese resultado se multiplica por el último índice mensual de precios publicado antes de la fecha de la resolución o sentencia definitivamente firme, que confirme o establezca la procedencia del reparo.

El resultado de estas operaciones determina el monto del impuesto que debe satisfacer el contribuyente de acuerdo con la orden de efectuar la “actualización monetaria de la deuda”.

Sólo para fines ilustrativos de la dimensión de la cual estamos hablando, con la venia de los señores Magistrados, nuevamente interrumpimos el curso de la

argumentación teórico–conceptual, para señalar que en el plano de lo concretopráctico, esa elemental regla de tres, tendrá el efecto que seguidamente mostramos, en una hipótesis donde a un contribuyente cualquiera se le hubiere formulado un reparo en relación a sus ingresos del año 1994, cuando entró en vigencia la reforma del Código Orgánico Tributario, que determinara que ese contribuyente habría debido pagar por sus ingresos de ese año, un mil bolívares (Bs. 1.000,00) más de impuesto sobre la renta.

Si la actualización del monto del impuesto a pagar se estableciera a la fecha de esta demanda el resultado sería el siguiente:

$Bs. 1.000,00 \div 2820,7$ (índice febrero 1995),⁽³⁾ = $0,3545219 \times 15.202,5$ (índice de diciembre 1998) = 5389,61, es decir, casi cinco veces y media el monto del impuesto. El ejemplo puede repetirse cambiando el monto del reparo y el resultado será siempre casi cinco veces y medio el monto del impuesto.

Por supuesto que la actualización definitiva del monto del tributo no se puede saber, porque dependerá de cuál sea el índice de precios en el mes que preceda a la sentencia definitivamente firme; y debemos agregar que la determinación hecha en el ejemplo propuesto lo es sólo a posteriori, porque el contribuyente, al tiempo de presentar su declaración de rentas, no puede tener conocimiento de las posibles objeciones que la Administración hará a su declaración, ni mucho menos de cuándo esas posibles objeciones serán formuladas, y menos aún cuál será el índice de precios al tiempo de la formulación de objeciones, si es que éstas llegaran a surgir.

De lo expuesto se evidencia que la reforma contenida en el artículo 59 del

⁽³⁾ Febrero es el mes inmediato anterior a marzo en cuyo último día debe haberse efectuado la declaración, que supuestamente es la fecha de “el vencimiento general fijado para el pago de la obligación tributaria”
Mendoza Palacios: Inconstitucionalidades artículo 59 COT (2000)
opaezpumar@menpa.com (58)(212) 993 7311 – 992 16 11

Código Orgánico Tributario, por lo que a la actualización monetaria se refiere, ha introducido una perversa novedad en el sistema, que además de arbitraria, atenta contra el más elemental de los principios tributarios, como lo es la certeza del monto del tributo.

La regla cuya constitucionalidad impugnamos, colide además abiertamente con otra disposición del Código Orgánico Tributario.

En efecto, el artículo 9, relativo a la vigencia de las leyes tributarias, establece en su último párrafo, que:

“Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo...”, lo que significa que el legislador quiso inequívocamente que el contribuyente, al iniciarse cualquier período de tributación, tuviera conocimiento exacto de la carga tributaria, lo que el artículo 59 viene a echar por tierra porque pretende transformar la obligación pecuniaria en una obligación de valor.

¿Cuál es la razón que llevó al “legislador” a querer establecer tan peculiar carácter para la obligación tributaria? Veamos.

El principio nominalista enunciado en el artículo 1737 del Código Civil, a propósito del mutuo de dinero, es reconocido por la doctrina y la jurisprudencia venezolanas y extranjeras, como una regla que se aplica a todas las obligaciones pecuniarias y no exclusivamente a la hipótesis del préstamo de dinero. Por otra parte, la obligación tributaria es obligación pecuniaria por excelencia, digamos mas bien por antonomasia, por encima de la que se deriva del préstamo de dinero, porque su acreedor es el Estado, que es el acuñador de esa misma moneda cuyo

curso impone por medio de la ley, haciéndola de obligatorio recibo y dotándola de poder para servir de medio último de satisfacción de todas las obligaciones entre particulares, incluso de obligaciones originalmente no pecuniarias (arg. art. 1930 del Código Civil).

La regla bajo análisis viene a hacer de la moneda de curso legal un medio de pago, de obligatorio recibo para todo el mundo con arreglo a su valor facial, menos para el acuñador que la emite.

Resulta claro que la norma del Parágrafo Unico ha pretendido convertir, como ya lo señalamos, la obligación pecuniaria de pagar el impuesto en una obligación de valor, para lo cual el “legislador” se apoya en el mismo errado concepto que sirve de base a los mal llamados “intereses compensatorios”, según el cual en el último día del lapso para presentar la declaración definitiva de rentas, el contribuyente debe no sólo los impuestos ciertos y determinados por él, sino también los que pueda llegar a determinar en el futuro la Administración Tributaria.

En otras palabras, la determinación a posteriori hecha por la Administración se retrotrae a la fecha de presentación de la declaración. Por esto el “ajuste monetario” previsto en el Código se hace tomando el índice del mes inmediato anterior “al vencimiento general fijado para el pago de la obligación tributaria”, lo que comporta que en la mente del “legislador reformador” subyace la idea de que la deuda determinada a posteriori constituye retroactivamente una obligación determinada, líquida y exigible en esa oportunidad pasada, lo que equivale a decir que era ya de plazo vencido.

Por eso recurre de nuevo a una frase también equívoca y eufemística “vencimiento general fijado para el pago de la obligación tributaria”.

No existe tal vencimiento general. El vencimiento de la obligación de pagar

cantidades de dinero presupone, como bien se desprende de las decisiones de la Corte, la determinación del monto de la cantidad que debe pagarse.

La Sala de Casación de esta Suprema Corte ha emitido y reiterado una opinión, de la cual disentimos, sobre el alcance del principio nominalista que contiene el artículo 1737 del Código Civil.

La doctrina de la Sala de Casación Civil ha venido a sostener la tesis de que el principio nominalista enunciado en dicho artículo, sólo es aplicable cuando no existe mora del deudor, para lo cual cree hallar fundamento en la frase “...En caso de aumento o disminución en el valor de la moneda, antes de que esté vencido el término de pago,...”; por lo que “vencido el término para el pago de la obligación” el aumento o disminución del valor de la moneda, daría al acreedor el derecho a reclamar, a título de daños y perjuicios, la pérdida correspondiente a la depreciación de la moneda, a la disminución habida en el poder adquisitivo de la misma durante el tiempo de la mora.

Es justamente con este corolario con el cual estamos en desacuerdo, porque pensamos que la mora del deudor no transmuta la obligación pecuniaria en obligación de valor, ni conduce a la obligación de resarcir que la Corte concibe, sino que a lo sumo dará derecho al acreedor a exigir indemnización por el daño mayor causado por la mora, cuya prueba le corresponde al acreedor no sólo en cuanto al daño, sino también en cuanto a la relación de causalidad entre ese daño y el retardo culposo del deudor en pagar su obligación, como es lo normal en materia de responsabilidad patrimonial.

Pero hagamos abstracción de nuestra opinión diferente a la sostenida en algunas sentencias de la Sala de Casación Civil, para volver al tema que nos ocupa.

La doctrina de la Sala de Casación Civil introduce el tratamiento diverso para las obligaciones pecuniarias en caso de mora, por lo cual sería conforme a esa doctrina no compartida, la actualización monetaria de la deuda tributaria en caso de mora en el pago. Sin embargo, la doctrina de Casación no es aplicable en el presente caso, porque no hay mora, según lo ha establecido claramente las repetidas sentencias de la Sala Político–Administrativa.

¿Pero qué es lo que ha hecho este singular legislador?

Afirmamos que arbitrariamente y con finalidad punitiva, amedrentadora y expropiatoria (rectius: confiscatoria) el legislador, a través del Parágrafo Único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, pretende la actualización monetaria de deudas pecuniarias no vencidas, o pretende declarar como de plazo vencido deudas que no son líquidas y exigibles porque no han sido determinadas, o finalmente, pretende retrotraer los efectos de una cualquiera determinación tributaria al tiempo cuando en su decir “ocurrió el vencimiento general de la obligación tributaria”.

Todo lo que hemos expuesto revela la presencia de un concepto apriorístico de este singular “legislador”, que considera que las diferencias entre las declaraciones “bona fide” y las que serían el resultado de los reparos, se origina en un deliberado propósito de los contribuyentes por falsificar sus verdaderas rentas, el valor de sus activos, el monto de sus ventas, o el valor de los bienes heredados, para reducir los ingresos fiscales.

En pocas palabras, el legislador atribuye al contribuyente una actitud delincencial que enfrenta entonces con un sistema punitivo que amedrenta.

No son las instituciones objeto de este análisis, el resultado de una evolución de conceptos tributarios. De hecho la actualización monetaria del tributo

está prevista sólo en la hipótesis ya dicha, y no como una categoría que transforme la obligación tributaria, pecuniaria por su naturaleza, en obligación de valor. Recordemos que estas reglas son de aplicación excepcional para los casos de un teórico incumplimiento; y por lo tanto, no son nuevas categorías tributarias.

Lo que el “nuevo legislador” le presenta al país es un sistema de sanciones acumuladas, una tras otra, de tal magnitud que ante el riesgo económico que el contribuyente puede llegar a enfrentar, lo inhibe en su derecho de defensa frente a la pretensión fiscal.

La disposición que analizamos tiene por lo tanto este otro fundamento, además del ya descrito, en el sentido de que en el último día del lapso para declarar, se considera vencido no sólo el impuesto determinado y liquidado por el contribuyente, sino el futuro e incierto que pueda luego determinar la Administración.

Este segundo fundamento consiste en que el legislador estima que la autoliquidación que el contribuyente realiza tiene que estar elaborada de tal modo que sea consistente de manera absoluta y total con el criterio interpretativo de la ley que la Administración tiene o que pueda llegar a tener, de manera que no haya nunca lugar a un reparo, porque de lo contrario se precipitan sobre el contribuyente reclamos económicos desmedidos que no tienen por objeto fortalecer la economía nacional, ni mejorar el nivel de vida de la población, ni muchísimo menos alcanzar objetivos de utilidad pública o de interés general, sino simplemente hacerlo víctima de exacciones irrazonables, violatorias de los artículos 223 y 99 de la Constitución; y finalmente, haciéndolo de un modo tan exorbitante que igualmente viola, por confiscatorio, el contenido del artículo 102 de la propia Carta.

No podemos dejar de señalar que, además de las razones ya expuestas, que evidencian la colisión del artículo 59 del Código Orgánico Tributario con la Constitución, hay en el fondo del problema que nos atañe, es decir, el de la actualización monetaria, una cuestión que afecta al más elemental de los principios de todo ordenamiento jurídico, que aunque no enunciado expresamente por la Constitución, debe considerarse como parte del texto constitucional, en virtud de lo dispuesto en su artículo 50 conforme al cual, **“...La enunciación de los derechos y garantías contenida en esta Constitución no debe entenderse como negación de otros que, siendo inherentes a la persona humana, no figuren expresamente en ella. La falta de ley reglamentaria de estos derechos no menoscaba el ejercicio de los mismos...”**.

Nos referimos ahora al necesario vínculo de causalidad que debe existir entre el daño sufrido a cuya reparación se aspira y la conducta o actuación del agente del daño a quien se reclama la reparación.

La obligación de reparar el daño es precisamente una típica obligación de valor por oposición a la obligación pecuniaria. No hay quien lo discuta.

Si en gracia al argumento pudiéramos llegar a afirmar, contra toda razón, que el legislador no tiene los límites que hemos señalado para su potestad tributaria, y que puede contra la naturaleza de los derechos transformar las obligaciones pecuniarias en obligaciones de valor, elevando a esa categoría la obligación tributaria, para de esta manera resarcirse del perjuicio que le causan al patrimonio del Estado los contribuyentes que “deliberadamente elaboran mal sus declaraciones para pagar menos impuestos, o cometen errores, o no interpretan la ley que deben aplicar de modo que le produzca al fisco el mayor de los ingresos posibles”; si aceptáramos que todo esto está dentro del poder del legislador, que

quedaría así excluido, por lo que a los tributos se refiere, del control constitucional que sobre las leyes ejerce la Corte Suprema, tendríamos sin embargo que preguntarnos ¿Puede el legislador, en su objetivo de reparar el daño que la Administración sufre por el supuesto pago demorado de la obligación tributaria, imponer sobre el contribuyente la reparación del daño que se deriva de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda?

¿Puede establecer un vínculo de causalidad entre la mora del contribuyente y la pérdida del valor adquisitivo de la moneda?

¿Esta pérdida de valor de nuestro signo monetario, no es más bien imputable a las políticas económicas que decide y ejecuta el Gobierno?

Conforme a las reglas que rigen la responsabilidad, se requiere que la acción del agente del daño sea la causa de la producción de éste, es decir, en términos simples, que se le pueda imputar a la acción o inacción del agente la causa del daño producido, aun en las hipótesis donde se consagra la llamada responsabilidad objetiva, porque en las mismas sigue siendo alegable por el imputado a quien se reclama indemnización, la existencia de la causa extraña no imputable, una de cuyas especies es el hecho de la víctima. En la situación que analizamos, ¿cuál es la causa del deterioro del poder adquisitivo de la moneda, cuyo daño padece el Estado?

No creemos que nadie en su sano juicio pueda llegar a sostener que la causa del fenómeno de la inflación o de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda, con que se han de pagar, entre otras deudas, las obligaciones tributarias, pueda ser el retardo de los contribuyentes en el cumplimiento de estas obligaciones.

Sin embargo, a pesar de no existir relación de causalidad entre el supuesto

daño padecido por el Estado en razón del teórico pago tardío de la obligación tributaria, la norma del Código hace recaer en el contribuyente el resarcimiento de ese supuesto daño.

En síntesis, la carga económica que se impone sobre el contribuyente al actualizarse monetariamente el monto de los reparos, atenta contra el artículo 99 de la Constitución, porque la contribución que se impone no tiene por objetivo la utilidad pública o el interés general, sino el supuesto resarcimiento de un daño que padece el Estado por recibir tardíamente el pago, cuyo resarcimiento se impone sobre uno o varios contribuyentes que aunque hayan incurrido en mora, no es su acción la causa del daño padecido por el Estado, sin que esta carga, excepcional como hemos demostrado, pueda contribuir a mejorar el nivel de vida de la población en términos generales y por supuesto, mucho menos, en términos particulares por lo que respecta a los afectados, que se ven obligados a empobrecerse a favor del Fisco Nacional, sin justa causa, pues no puede calificarse de tal la derivada de la arbitraria norma legal, lo que constituye una confiscación parcial de su propiedad.

Hemos demostrado, pues, que la actualización monetaria que ordena el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, se aplica a una obligación indeterminada, ilíquida e inexigible; que tal actualización supone dar por determinado, líquido y exigible en el pasado, lo que ha sido determinado, liquidado y exigido en el futuro; que por el efecto retroactivo con el cual se pretende aplicar tal actualización se convierte de facto una obligación pecuniaria en una obligación de valor; que esto atenta contra el principio de la certeza del tributo, so pretexto de invocar un falso “vencimiento general de la obligación tributaria” y de estimar como demorada, por haberse vencido ayer la obligación de pagar una cantidad

determinada hoy; y que es absurdo exigir la reparación del daño sufrido por el acreedor, aunque el deudor no sea el causante, ni su acción la causa de la pérdida del valor adquisitivo de la moneda, sino que por el contrario el causante de tal pérdida es el propio acreedor que produce la inflación con sus políticas o carencia de políticas económicas y monetarias. No nos queda entonces sino preguntarnos en qué categoría de norma jurídica podemos situar la regla bajo análisis.

La respuesta es clara. Se trata de una norma punitiva, totalmente desproporcionada a la falta —si es que puede hablarse de falta— como veremos luego al analizar en su conjunto el efecto de las tres reglas aplicadas simultáneamente. Y no sólo punitiva, sino lo que es aún más vituperable: extorsionadora, porque persigue inhibir en el contribuyente el ejercicio de su derecho constitucional a la defensa, por el temor que genera el llegar a incurrir en sanciones patrimoniales tan exorbitantes que puede afirmarse sin exagerar que constituye una confiscación de la propiedad, vedada por la Constitución, no sólo al Poder Ejecutivo, sino también al Legislativo, por lo que aún en el supuesto de que esta reforma del Código Orgánico Tributario hubiera sido sancionada por el Congreso, estaría igualmente viciada de inconstitucionalidad.

IV

INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS

INTERESES MORATORIOS

El encabezamiento del Artículo 59 del Código Orgánico Tributario consagra la regla según la cual la falta de pago de la obligación tributaria hace surgir la obligación de pagar intereses moratorios, desde la fecha de su exigibilidad hasta la extinción total de la deuda. Estos intereses se calculan, según el mismo

dispositivo, a una tasa variable mes a mes, equivalente a la tasa máxima activa bancaria, “incrementada en tres puntos porcentuales”, es decir, tres por ciento por encima del porcentaje al cual se sitúe, mes a mes, esa tasa máxima activa bancaria.

Nuevamente se hace necesario hacer una breve síntesis histórica del cobro de intereses moratorios sobre las deudas tributarias de plazo vencido, para la mejor inteligencia de la norma.

Desde la modernización de la Hacienda Pública que dio origen a la denominada “Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional”, los intereses moratorios fueron fijados, “salvo disposición de leyes especiales”, en doce por ciento (12%) anual, o como lo expresaban dichas leyes en uno por ciento (1%) mensual. Con anterioridad a esa modernización del sistema, la Hacienda Nacional, como se denominaba entonces al Fisco Nacional, tenía derecho a percibir el interés legal . Es decir el tres por ciento (3%) anual.

No es este el lugar para un estudio erudito sobre la evolución de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, ni tampoco sobre los antecedentes legislativos del Artículo 1277 del Código Civil, que establece que en caso de mora en el pago de obligaciones que tienen por objeto una cantidad de dinero “los daños y perjuicios resultantes del retardo consisten siempre en el pago del interés legal, salvo disposiciones especiales”.

Lo que sí importa destacar es que el legislador siempre ha conceptuado la obligación tributaria como obligación pecuniaria; de ahí que en el pasado –ya remoto, porque la primera Ley Orgánica de la Hacienda data del año 1918– el interés debido por causa de mora en el pago de la obligación tributaria fuera el interés legal y que, siguiendo la norma del Código Civil, que abría campo para una

tasa distinta por “disposiciones especiales”, expresamente la nueva ley fijara en uno por ciento (1%) mensual, la nueva tasa a la cual tendría el Estado derecho a percibir intereses moratorios sobre las deudas impositivas demoradas.

La norma de la Ley Orgánica de la Hacienda contemplaba, al igual que el Código Civil, la posibilidad de que otras leyes fiscales distintas establecieran otras tasas. El legislador hizo uso de esa potestad y estableció directamente en la Ley de Impuesto sobre la Renta la tasa de los intereses de mora para el retardo en el pago de dicho impuesto. La tasa fijada en la Ley de Impuesto sobre la Renta fue también del doce por ciento (12%) anual, con lo cual el legislador ratificaba el carácter pecuniario de la obligación tributaria, la naturaleza esencialmente civil y no mercantil de la misma y la sujeción al concepto de que se deben resarcir con el pago de intereses los daños y perjuicios en las obligaciones que tienen por objeto una cantidad de dinero.

Esta regla se mantuvo inalterada hasta la entrada en vigencia del primer Código Orgánico Tributario, que dispuso que los intereses moratorios se pagarían a una tasa equivalente al doce por ciento (12%) anual adicional a la tasa de redescuento que el Banco Central de Venezuela fije a los Bancos e Instituciones Financieras⁽⁴⁾.

El Código además señaló que en ningún caso los intereses moratorios excederían el dieciocho por ciento (18%) anual.

Como los Señores Magistrados podrán advertir de cuanto ya ha sido expuesto, el recurso de inconstitucionalidad que interponemos no pretende cuestionar el concepto mismo de los intereses moratorios y el legítimo derecho del

⁽⁴⁾ En realidad la tasa de intereses moratorios que contiene el primer Código Orgánico Tributario vio la luz primeramente en la Ley de reforma parcial de la Ley de Impuesto sobre la renta del 23 de diciembre de 1981, publicada en la Gaceta Oficial número Extraordinario 2.894 de la misma fecha, porque en esa ocasión se aprovecharon los trabajos de la Comisión que estudiaba el proyecto de Código Orgánico Tributario.
Mendoza Palacios: Inconstitucionalidades artículo 59 COT (2000)
opaezpumar@menpa.com (58)(212) 993 7311 – 992 16 11

Estado a cargárselo a los contribuyentes en caso de mora en el pago de sus obligaciones tributarias.

Lo que este escrito cuestiona es la cuantía de esos intereses, o si se quiere, el modo de calcularlos que el Código establece y también, por supuesto, como ya lo hemos expresado en otros apartes del presente recurso, la existencia o no de un límite al legislador para el establecimiento de la tasa de interés y la obligación de éste de ceñirse a la naturaleza de la institución que regula, sin distorsionarla para alcanzar propósitos y finalidades distintos de los que la institución misma persigue.

Que la fijación de una tasa de intereses moratorios tiene límites en los artículos 99 y 102 de la Constitución no parece arrojar duda alguna, por el mismo carácter resarcitorio de los daños y perjuicios que éstos tienen en caso de pago demorado de obligaciones pecuniarias o de cantidades de dinero.

Bastaría, para demostrarlo a quien dijera que tal límite no lo estableció la Constitución y que el legislador puede actuar “ad libitum” plantearse la hipótesis de que se llegara a establecer una tasa de intereses moratorios de mil por ciento sobre el monto de la deuda, y que además, estimándose muy extenso el período de un año, se ordenare aplicar tal tasa mensual o diariamente. Entonces, ¿podría alguien dudar que se trataría de una disposición confiscatoria que violaría la letra y el espíritu de los artículos 99 y 102?

¿Por que resulta tan claro en el ejemplo propuesto la violación constitucional?

Porque la cuantía de la tasa desborda de tal modo la esencia y la naturaleza de los intereses moratorios, que es la de resarcir al acreedor la pérdida sufrida por la demora del deudor en pagarle, que no queda otra conclusión al

intérprete sino la de afirmar que la norma persigue el enriquecimiento del beneficiado con ella y no el resarcimiento de la pérdida sufrida o, que la norma persigue el castigo del infractor y no el cobro de intereses moratorios; aunque el legislador, como ha hecho con los mal llamados intereses compensatorios, trastoque el lenguaje y los rotule o etiquete con una voz cuyo significado expresa un concepto diferente.

El primer Código ya había introducido una distorsión en la naturaleza de los intereses moratorios, cuando estableció que la tasa del doce por ciento (12%) se calcularía en adición a la de redescuento del Banco Central de Venezuela en sus operaciones con los bancos y otras instituciones financieras, porque estaba tratando de erosionar el carácter esencialmente público de la obligación tributaria para ubicarla en la esfera mercantil privada, en donde los intereses son los corrientes en la plaza —de ahí la referencia a la tasa de redescuento— olvidando que esos intereses mercantiles nada tienen que hacer con la mora, sino que es la condición ordinaria de las obligaciones mercantiles, porque el fin perseguido es el lucro que no puede ser jamás el fin del Estado, el cual no puede asumir la cualidad de comerciante, aunque pueda ejecutar actos de comercio (Código de Comercio, artículo 7), olvidando además que los contribuyentes son los ciudadanos, cuyas obligaciones tributarias frente al Estado no son mercantiles, puesto que la creación y el cobro de tributos no son actos de comercio, ni lo es la tributación misma, aunque los comerciantes individuales y las sociedades de comercio que tributan sean comerciantes; y, olvidando finalmente el carácter esencialmente civil de la obligación tributaria, por lo cual los intereses de mora que ella genera nada tienen que ver con las operaciones financieras de redescuento entre el Banco Central y la banca comercial.

Nuevamente aquí se necesita indagar la razón que llevó al legislador a establecer estos intereses moratorios tomando como punto de referencia el redescuento.

No se necesita explorar mucho, son las mismas que ya hemos repetido a propósito de los intereses compensatorios y de la actualización monetaria, aunque ahora podríamos agregar, porque estamos situados en el campo de la mora propiamente dicha, que el legislador aspira a evitar que el contribuyente, al demorar el pago de sus obligaciones tributarias, utilice un dinero que corresponde al Fisco para financiar sus operaciones a una tasa inferior a la que tendría que pagar por un financiamiento bancario.

En otras palabras, el legislador para impedir el “abuso” del contribuyente entra en competencia en el mundo mercantil con el financiamiento más costoso. “Finánciate con otro”, parece decirle al contribuyente.

Esto, señores magistrados, es una distorsión del concepto de intereses moratorios y de su carácter estrictamente resarcitorio; y por lo tanto, aunque así sean llamados o calificados, no son tales, sino penalizaciones que al legislador le ha dado por llamar intereses moratorios.

Resulta obvio, por otra parte, que aunque tal conducta del legislador pudiera encontrar alguna justificación, que no la tiene, para imponer esas tasas de intereses moratorios a los comerciantes y a las sociedades mercantiles que son contribuyentes ¿puede encontrarse alguna razón que no sea el imperio de la arbitrariedad y la finalidad punitiva, para imponerlo a los ciudadanos que tributan sobre sus sueldos y salarios, o sobre ingresos por actividades profesionales, todas las cuales son esencialmente no mercantiles?

Un legislador ocasional, actuante por delegación del Congreso e imbuido de

quien sabe cuál ideología que lo indigesta, persigue, ávido de dinero, a la población que busca en la “actividad lucrativa de su preferencia”, que la Constitución le reconoce como derecho, el modo de desarrollarse personal, económica, social y culturalmente, acaso porque percibe el lucro y el dinero como perverso y expoliador; y por esa razón se provee de un sistema de normas que lo convierten en aquello que debería repugnarle: un usurero que haría palidecer a aquellos que la literatura nos presenta con la deformación propia del lenguaje novelesco, porque como diría Jorge Luis Borges “la realidad es mucho mas fecunda que la imaginación”.

El Fisco que ha construido este nuevo “legislador” imprime los billetes, paga —eso sí, con mora sistemática de incomparable magnitud— a sus empleados y contratistas, los obliga a que entre unos y otros los acepten como medio de extinción de sus obligaciones; y no satisfecho con desatar la inflación, que es, como bien se ha dicho, el más gravoso de los impuestos, se niega a recibir su moneda envilecida e impone a los contribuyentes, además del pago “corregido monetariamente”, los intereses compensatorios y los intereses moratorios.

En honor a la verdad histórica, aunque de todos modos cuestionable jurídicamente, hay que reconocer que los compatriotas que dieron al país como producto de su esfuerzo intelectual el Código Orgánico Tributario, que contiene valiosísimos aportes en el desarrollo institucional de Venezuela, frente al hecho innegable de la evasión tributaria quisieron colocar un ariete que presionara el pago puntual de la deuda tributaria; y en su proyecto vincularon la tasa de intereses moratorios a la tasa de descuento, pero luego los legisladores, en un alarde de ingenio, unieron el doce por ciento (12%) de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional con la tasa de redescuento, y conscientes del exceso

en que incurrían lo limitaron al dieciocho (18%) por ciento.

Estábamos entonces en la época de una inflación represada por el mantenimiento de una tasa de cambio fija, en donde la única mercancía barata a la que accedían los venezolanos era el dólar.

Como es notorio, la situación cambió radicalmente; y el “ilustrado legislador” a quien ya se había abierto la puerta de los intereses moratorios en persecución de fines diferentes al resarcimiento del daño, estimó como un límite intolerable el dieciocho por ciento (18%) y haciendo uso de su facultad legislativa y penalizadora suprimió el límite e impuso intereses a la tasa máxima activa bancaria más un treinta por ciento (30%).

Con intereses que sobrepasaban el setenta y el ochenta por ciento, un treinta por ciento (30%) adicional significaba noventa y uno por ciento (91%) y ciento cuatro por ciento (104%) respectivamente; y en un arrebato de comedimiento, al reformar el Código en 1994, se suprimió la exorbitancia estableciendo la regla cuya constitucionalidad cuestionamos; y que es, como lo enunciamos al iniciar este capítulo “tres puntos porcentuales sobre la tasa máxima activa bancaria”.

Esta tasa nueva es también desmedida, porque pareciera que el “legislador” ignora lo que siglos atrás enunciara Montesquieu, que no se limita a la división de poderes, sino al “espíritu de las leyes”, que entre otras verdades recoge la relativa a los principios y leyes de otras ciencias.

Señores Magistrados, la matemática nos dice que treinta por ciento (30%) sobre una tasa de interés del ochenta por ciento (80%), coloca la tasa en ciento cuatro por ciento (104%), pero tres puntos porcentuales sobre una tasa de interés del seis por ciento (6%) en una economía que hubiera controlado aunque fuera

parcialmente la inflación, significaría nueve por ciento (9%), lo que equivale a un cincuenta por ciento (50%) sobre una teórica tasa máxima activa bancaria.

En pocas palabras el nuevo legislador que reconocía la arbitrariedad confiscatoria de lo que se proponía reformar, como el gatopardo cambió para que todo siguiera igual.

Es por todo lo expuesto que solicitamos la nulidad por inconstitucional de la disposición que establece intereses moratorios a la tasa que resulte de adicionar tres puntos porcentuales a la tasa máxima activa bancaria, porque tal tasa lesiona los artículos 99 y 102 de la Constitución, desnaturaliza la finalidad de las leyes tributarias que define el artículo 223, y transforma los intereses moratorios en una suerte de medida punitiva que ya el Código consagra en otros artículos, sin ninguna otra finalidad, como lo enunciamos a propósito de los intereses compensatorios y de la actualización monetaria, que inhibir en el contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa consagrado en el artículo 68 de la Constitución Nacional.

Agreguemos que no es el porcentaje sobre la tasa máxima activa bancaria, o el número de puntos porcentuales sobre esa tasa, lo que hace de esa regla un inaudito atropello que lesiona y viola los artículos 99 y 102 de la Constitución.

Es la vinculación de los supuestos intereses moratorios a la tasa máxima activa bancaria, porque como hemos referido insistentemente, los intereses moratorios son resarcitorios y la tasa máxima activa bancaria es lucrativa.

Si acaso no resultara suficiente lo dicho, que no lo creemos, porque su evidencia es casi palpable, permítasenos añadir que la tasa máxima activa bancaria es lucrativa para la banca a pesar de que esa banca paga intereses pasivos sobre los fondos que presta a la “tasa máxima” y a veces a otras que no

son la máxima, y que además esos fondos sobre los cuales paga la banca intereses pasivos no los puede destinar íntegramente a préstamos a la tasa máxima activa bancaria, o a otra inferior, pues con esos mismos fondos debe enterar los encajes y otras reservas que la ley le impone. Estamos, señores Magistrados, en presencia del más sutil esquema de especulación financiera ideado para el Estado en persecución de dinero so pretexto de cobrar tributos.

Hemos demostrado que los intereses compensatorios son moratorios, que la actualización monetaria es retroactiva y que los intereses moratorios son especulativos, o punitivos, no obstante el impropio uso del lenguaje, que permite que estas claras verdades pasen inadvertidas, o por qué no, el deliberado mal uso del lenguaje, precisamente, para ocultar la realidad.

Acaso estos comentarios y la revelación de razonamientos ocultos por parte de los “legisladores” son el resultado de una mente jurídica atada a “modos de interpretación superados”, o a “anacrónicos conceptos civilistas que ignoran la evolución del derecho administrativo y del tributario”. Veamos:

La exposición de motivos del Código Orgánico Tributario, remitido al Presidente de la Cámara de Diputados en fecha 20 de octubre de 1977, no contiene una sola palabra explicativa sobre los intereses moratorios. No obstante, el artículo 65 del Proyecto presentado contenía una innovación, pues se apartaba del doce por ciento (12%) de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y los regulaba así:

“La falta de pago dentro del término establecido hace surgir, sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses, hasta la extinción de la obligación a la rata máxima autorizada para el descuento bancario de los efectos comerciales”.

Como puede advertirse fácilmente, el texto legal que vio la luz difiere enormemente del proyecto, ya que la tasa de los intereses moratorios no es la de descuento, sino la de redescuento; y lo que es más importante, adicionándole a la misma el doce por ciento (12%).

Obviamente, alguien estimó insignificantes, o no resarcitorios esos intereses, o más bien, que no era castigo suficiente, confundiendo intereses moratorios con penas y sanciones.

¿Qué ocurrió luego cuando la reforma del Código Orgánico Tributario en 1994? lo refleja claramente la exposición de motivos, donde se expresa:

“Es justo y de acuerdo con el derecho tributario, que los intereses de mora se calculen desde el día en que debe hacerse efectiva la presentación y pago de la autoliquidación, en todos los casos en que el sujeto pasivo deba, de acuerdo con la ley tributaria, determinar él mismo la obligación tributaria que debe pagar. El tributo se adeuda desde el vencimiento del plazo establecido para pagarlo y no desde la fecha en que se declara el mismo, ya que tal declaración puede ser efectuada antes o después de dicho vencimiento y sin menoscabo, por otra parte, de la aplicación de tales intereses sobre la diferencia de impuestos que la Administración Tributaria detecte”.

Se advierte claramente que los funcionarios encargados de elaborar la reforma, seguían aferrados al concepto desechado por la Corte en repetidas sentencias, de liquidar intereses sobre los reparos desde la fecha en que debía ser presentada la declaración: así lo evidencia la frase final “ ... sin menoscabo, por otra parte, de la aplicación de tales intereses sobre la diferencia de impuestos que la Administración Tributaria detecte”.

No repetiremos lo que ya hemos expresado acerca de la mal llamada “fecha

de vencimiento general para el pago de la obligación tributaria”, que está implícita en el texto citado y que obviamente es concordante con la regla que el propio Código usa para definir la mora, como “la fecha en que se produce la exigibilidad de la obligación tributaria”.

El párrafo final de la exposición de motivos, en materia de intereses, está referido a la tasa máxima activa bancaria y a los tres puntos porcentuales, pero es muy revelador porque la tasa se incrementa “para inducir a los sujetos pasivos a pagar en plazo sus deudas tributarias”. Lo que significa que los intereses moratorios no son resarcitorios de los daños y perjuicios causados por el retardo.

Mas todavía, el párrafo agrega: “Con ello también se propicia a la equidad tributaria y se tiende a evitar que los contribuyentes incumplidores se beneficien lucrándose con los recursos del Estado...” (subrayado nuestro).

¿Podrá alguien dudar del carácter arbitrario y punitivo de la norma y de sus repercusiones confiscatorias?

Obviamente, el concepto de equidad “que se propicia”, es singularmente extraño, porque el Estado expolia el lucro del “particular con los recursos del Estado”, lucrándose él a expensas del particular, que obviamente nunca podrá lucrarse a la tasa máxima activa bancaria. Si tiene suerte a la máxima pasiva, si el monto de los “recursos del Estado de los cuales hace uso” es de los que le permite acceder a esas altas tasas.

Todo el sistema contenido en las tres reglas que aparecen recogidas en el artículo 59, según hemos demostrado, no solamente son exorbitantes y arbitrarias, por lo que resultan violatorias de los artículos 99 y 102 de la Constitución Nacional, sino, además, por no ceñirse a la naturaleza de las instituciones que supuestamente reglamentan, son únicamente normas de carácter punitivo que se

adicionan a las multas consecuenciales a los reparos, por lo cual los contribuyentes resultan penalizados dos, tres y hasta cinco veces por la misma supuesta falta, como tendremos oportunidad de ver al analizar la aplicación acumulada de dichas reglas, cuya nulidad solicitamos se declare por todas las razones alegadas.

V

INCONSTITUCIONALIDAD INTEGRAL DEL ARTICULO 59

Como ya señalamos en los capítulos precedentes de este escrito, el artículo 59 del Código Orgánico Tributario contempla, en primer término, el pago de intereses moratorios a la tasa máxima activa bancaria más tres puntos porcentuales, si no se efectúa el pago de las obligaciones tributarias “dentro del término establecido para ello”; en segundo lugar, la actualización monetaria, ajustando la cantidad adeudada por la diferencia entre el índice del “mes inmediato anterior a la fecha de vencimiento general fijado para el pago de la obligación tributaria” y el índice para la fecha en que quede firme el reparo; y finalmente, intereses “compensatorios”, a la tasa del doce por ciento (12%) desde la fecha ya dicha hasta la cancelación.

Señores Magistrados, el tema de los intereses siempre estará indefectiblemente unido al tema de la usura, porque él se relaciona con el equilibrio que debe existir, para que se imponga la compensación legítima sobre la pretensión abusiva. Particularmente aguda se torna la polémica en tiempos de inflación, en los cuales una tasa que en condiciones normales puede parecer exagerada, pudiera no serlo en una situación inflacionaria. Sin embargo, la actualización monetaria de cualquier deuda coloca el debate sobre la cuantía de los intereses en los mismos términos en que se debe concebir en ausencia de

inflación, puesto que la actualización “per se” ya compensa de la pérdida de valor adquisitivo, haciendo que la mora no tenga el efecto erosionante que pudiera tener en una situación inflacionaria.

Si bien pudiera entenderse como natural el establecimiento de las llamadas tasas de intereses positivas, es decir, aquellas que se sitúan por encima del nivel de la inflación, no ocurre ésto cuando se ajustan monetariamente las obligaciones, porque el ajuste ya cumple la función que los intereses positivos pretenden cubrir en tiempos de inflación. Lo que resulta absolutamente inconcebible es acumular ambas instituciones, porque se cae en el campo de la usura.

No vamos a entrar en las disquisiciones teológicas sobre la inmoralidad intrínseca de los intereses, que parten del concepto que considera al dinero como un bien sin valor propio y por lo tanto no productivo de frutos, sino representativo del valor de otros bienes.

También dejaremos de lado el amplio debate que precedió a la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de fecha 19 de febrero de 1981, según el cual la tasa de interés que sobrepasare el doce por ciento (12%) anual, de acuerdo a los términos del Decreto N° 247 del 9 de abril de 1946 sobre represión de la usura, debía considerarse como interés usurario; y a la cual puso término precisamente dicha sentencia.

Sin embargo, lo que sí importa destacar es que, cualquiera que sea la función atribuida a una determinada tasa de interés, como puede ser la función compensatoria en el caso de los intereses compensatorios, la retributiva en el caso de los intereses correspectivos o, la resarcitoria en el caso de los intereses moratorios, la tasa a la cual han de pagarse dichos intereses tiene necesariamente que tener una relación o una vinculación con la función que esos intereses están

llamados a cumplir.

En general, los pactos de las partes adecuan las tasas de intereses al equilibrio que ellas mismas obtienen a través de sus negociaciones y a la función que los intereses están llamados a cumplir; y por supuesto, si la pretensión de una de las partes alcanza un nivel que sobrepasa los límites de lo razonable, no resulta posible alcanzar el acuerdo, que viene entonces a ser suplido por los dispositivos legales.

En general las normas de la ley en esta materia, siempre han servido para poner un límite a las apetencias usurarias de la parte que el legislador considera más fuerte en la relación. Se protege al débil jurídico. Así, por ejemplo, el interés del dinero prestado con garantía hipotecaria no podrá exceder del doce por ciento (12%) anual (Art. 1746 del Código Civil). El mismo artículo al consagrar que el interés convencional no tiene más límites que los que fueren designados por ley especial, sin embargo señala, “salvo que, no limitándolo la ley, excediere en una mitad al que probare haber sido interés corriente al tiempo de la convención...”.

Esta norma, que se sale de la regla más común de tasas fijas de intereses, responde a la realidad mercantil, al vincular el límite máximo de interés al corriente en el mercado. Por otra parte, constituye un reconocimiento al enunciado que acabamos de hacer en el sentido de que la tasa de interés, cualquiera que sea la naturaleza del interés de que se trate, debe fijarse en relación a la función que esté llamada a cumplir, lo que en buena medida es la razón por la cual, el legislador ha querido desde el primer Código Tributario separar el concepto de intereses moratorios, de la tasa fija que con anterioridad había establecido la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, en un doce por ciento (12%) anual.

Esta reforma presupone que en su momento el legislador estimó que la tasa

del doce por ciento (12%) anual no era suficiente para resarcir al Estado de los daños y perjuicios que la mora en el pago de las obligaciones tributarias le acarrea. En una situación inflacionaria como la que padece el país, parece razonable pensar que así lo hubiera estimado.

Ya en el capítulo anterior, al referirnos a la inconstitucionalidad de los intereses moratorios, dejamos claramente asentado que no cuestionábamos el derecho al resarcimiento de los daños, sino que la inconstitucionalidad deriva justamente de la exorbitancia de los intereses que los separa de la función resarcitoria que deben tener. Dijimos también que los intereses a esas altas tasas no perciben una función resarcitoria del daño sufrido, sino la obtención de lucro para quien los percibe, o la imposición de sanciones para quien está obligado a cancelarlos.

¿Cuál es el límite en donde deben situarse los intereses moratorios en una situación inflacionaria? La respuesta obviamente no es simple, aunque sí resulta evidente que el comportamiento del legislador al regular los intereses que el Estado percibirá, no puede ser distinto al que asume cuando fija las normas que suplen la voluntad de las partes. Cuando el legislador fija tasas de interés lo hace con un propósito restrictivo, que en el presente caso parece estar ausente, como lo sugiere el lenguaje que emplea que apunta a hacer ilimitada la indemnización que se contempla.

En efecto, los adjetivos en la lengua castellana admiten grados. El adjetivo calificativo expresa una cualidad del sustantivo al cual califica. Grande, por ejemplo, si califica la tasa de interés puede emplearse cuando estos se fijan en veinte o treinta por ciento. Mayor, es término comparativo de grande y obviamente intereses al 30% son mayores que al 20%, pero igualmente intereses al 2% son

mayores que al 1%, aunque los intereses al 1% o al 2% no puedan calificarse como grandes. Finalmente, el grado superlativo de grande es máximo, lo que supone que no puede irse mas allá, porque es el sumo grado de la cualidad; y sin embargo, nuestro legislador, para cobrar intereses moratorios ha logrado nuevamente burlar el “uso de las palabras según su significado propio”, disponiendo que a la tasa máxima de interés activa, se le sumen tres puntos porcentuales, para que sea “más máxima”.

Esto obviamente apunta no a un resarcimiento de la pérdida por la no disponibilidad de los impuestos cancelados tardíamente, pues sería difícilmente concebible que ese dinero, recibido oportunamente, hubiera podido rendir a niveles de eficiencia capaces de generar ganancias netas de tres puntos porcentuales sobre la tasa máxima activa bancaria.

Por otra parte, al concluir el capítulo anterior, en nuestra cita de la exposición de motivos que precedió a la reforma, destacamos que ésta expresa que “los intereses de mora se calculen desde el día en que debe hacerse efectiva la presentación y pago de la autoliquidación”, lo cual es perfectamente aceptable para las cantidades autoliquidadas por el contribuyente, pero no para las provenientes de reparos, como era evidentemente la aspiración del proyectista, ya que en la misma exposición se decía luego “...sin menoscabo, por otra parte, de la aplicación de tales intereses sobre la diferencia de impuestos que la Administración detecte”. Es decir, se aspira al cobro de intereses moratorios a esas altísimas tasas sobre cantidades no líquidas, ni exigibles, haciendo retrotraer la liquidación y exigibilidad a un momento anterior, el de la presentación de la declaración, con la frase eufemística ya denunciada del “vencimiento general de la obligación tributaria”, y en franca oposición a lo decidido reiteradamente por la

Corte en las sentencias antes aludidas.

En el capítulo referente a la inconstitucionalidad de la actualización monetaria, denunciamos que el vicio de la indeterminación acompaña a la actualización y agregamos ahora que también acompaña a estos intereses, puesto que es sólo después de surgir el reparo, cuando se determina el monto del capital susceptible de generar los supuestos intereses, que entonces se calculan retroactivamente “a la fecha de vencimiento general de la obligación”, o lo que es igual, a la fecha en que debió presentarse la declaración.

Señores Magistrados, esto supone que (siguiendo el ejemplo que propusimos al analizar en el capítulo III “la actualización monetaria”), si a un contribuyente se le hubiera formulado un reparo de impuesto sobre la renta por un mil bolívares (Bs. 1.000,00) sobre su declaración correspondiente al ejercicio 1994, cuando entró en vigencia el Código Orgánico Tributario, se le liquidarían hoy, porque supuestamente los un mil bolívares (Bs. 1.000,00) ya eran debidos, de plazo vencido desde el 31 de marzo de 1995, cuando debió presentar su declaración, intereses que a las exorbitantes tasas aplicadas mes a mes, para hoy representarían la cantidad de Bs. 1.527,88, es decir más de vez y media el monto del impuesto⁽⁵⁾.

Por supuesto, a esas cambiantes tasas se seguirían causando más intereses moratorios hasta la decisión definitivamente firme y el pago

⁽⁵⁾ El cálculo ha sido efectuado sobre la base de las providencias que en la Gaceta Oficial publica con irregular periodicidad el Seniat y en las cuales puede leerse el siguiente texto: “A los fines de dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, se informa que la tasa máxima activa anual bancaria fijada por el Banco Central de Venezuela para el mes de ____ de 199__, fue de ____%”. Para el cálculo de los intereses del año 1998, tomamos las tasas publicadas por el Seniat, con excepción del mes de diciembre aún pendiente de publicación, tomando para éste el promedio de las tasas de interés de los otros meses del año.

Es de hacer notar que desde abril de 1996 cuando se liberaron las tasas de interés, el Banco Central de Venezuela dejó de hacer tal fijación y publica, también con cierta irregularidad, avisos oficiales donde se informa de las tasas activas promedio para fines distintos.

Mendoza Palacios: Inconstitucionalidades artículo 59 COT (2000)
opaepumar@menpa.com (58)(212) 993 7311 – 992 16 11

correspondiente.

Por otra parte, ese reparo de un mil bolívares (Bs.1.000,00) sería objeto de actualización conforme al parágrafo único, por lo que conforme a lo ya expuesto en el capítulo sobre inconstitucionalidad de la actualización monetaria, se le liquidarían al contribuyente impuestos por una suma más de cinco veces superior a la cantidad reparada, que seguiría a su vez actualizándose hasta la decisión definitivamente firme y el pago correspondiente.

Aquí no se detiene el insensato sistema diseñado por el “sagaz” legislador. El monto reparado causa también intereses “compensatorios” a la tasa del doce por ciento (12%) anual, desde la mismísima fecha ya referida, es decir, que paralelamente se causan intereses moratorios y compensatorios, uno a la tasa máxima activa bancaria más tres puntos porcentuales y los otros al doce por ciento (12%) anual. En total quince puntos porcentuales por encima de la tasa máxima activa bancaria.

Por estos últimos intereses, los compensatorios, el contribuyente debería cancelar cuatrocientos cincuenta bolívares (Bs. 450,00), casi la mitad de la suma reparada los cuales al igual que los intereses moratorios y la actualización monetaria se seguirán causando hasta la sentencia definitivamente firme y el pago correspondiente.

En pocas palabras, el “Ejecutivo–Legislador”, ante las repetidas sentencias de la Corte que negaron la procedencia de los intereses moratorios sobre cantidades no líquidas ni exigibles, decidió que mediante una norma de ley, de ley orgánica, satisfacería su voracidad haciendo a un lado a la Corte, pues establecería la obligación de pagar sobre estas cantidades no líquidas ni exigibles no solo los intereses moratorios como los venía pretendiendo, sino además intereses

compensatorios.

¿Acaso estará ya satisfecho? No. No lo está.

Como si fuera poco la arbitraria penalización que el artículo 59 consagra, la Administración Tributaria, insatisfecha con esa confiscación, dictó el instructivo sobre la aplicación e interpretación del artículo 59 del Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N° 35908 del 27 de febrero de 1996, cuyo artículo 13 dispone “Los intereses compensatorios se calcularán una vez efectuada la actualización monetaria y serán del doce por ciento (12%) anual”⁽⁶⁾).

De manera que los intereses compensatorios antes mencionados han sido mal calculados, porque se han debido calcular a la tasa del doce por ciento (12%) anual, pero no sobre el monto del reparo por un mil bolívares (Bs. 1.000,00), sino sobre su actualización monetaria, es decir sobre cinco mil trescientos ochenta y nueve bolívares con sesenta y un céntimos (Bs. 5.389,61), lo que arroja la cantidad de Bs. 2.425,32, casi dos veces y media la cantidad reparada. Aquí no se detiene, pues al final del proceso, con la decisión definitivamente firme deberá actualizarse monetariamente de nuevo el monto del tributo y recalcularse nuevamente los intereses compensatorios.

Ante esta circunstancia Señores Magistrados, “me rindo”, dirá el contribuyente convertido en víctima, “no ejerzo ningún recurso contra el reparo”. “Al fin y al cabo, pagaré en lugar de un mil bolívares (Bs. 1.000,00), la módica cantidad de Bs. 9.342,81, apenas casi unas diez veces, (1000%) el valor del reparo, pero suprimo la angustia de que los intereses moratorios se sigan causando, que el monto del tributo se siga actualizando y que los intereses

⁽⁶⁾ Esta regla no es caprichosa sino congruente con el errado concepto que parte de considerar la obligación tributaria vencida el último día del plazo para declarar, aun por lo que respecta a las obligaciones no liquidadas como son las provenientes de reparos.

compensatorios se sigan causando sobre el monto reactualizado de los tributos”.

Es en esta singular extorsión en la que basamos nuestra afirmación para asentar que hay una velada violación al derecho de defensa, haciendo aparecer la perspectiva de una sentencia adversa de tal modo catastrófica, que el contribuyente, aun frente a los casos más patéticos de reparos sin fundamento, se ve psicológicamente constreñido al pago.

Si la demostración de razón tanto jurídica como matemática y económica pudiera todavía dejar que alguna duda albergara en el ánimo de los Señores Magistrados, para no considerar la norma impugnada como consagratória de la más grande y solapada de las confiscaciones que por vía de norma de ley ha sido establecida contra los contribuyentes; y que el supremo interés del Estado en imponer tan perverso sistema aconsejara considerar como ajustada a la Constitución dicha norma, solicitamos entonces que se declare la inconstitucionalidad del artículo 60 del Código Orgánico Tributario que permite a los contribuyentes reclamar del Estado el reintegro de los impuestos con los intereses y el ajuste monetario.

El legislador, creyendo que protege los intereses del Estado con el sistema que ha diseñado, pero constreñido por el principio de reciprocidad que lo obliga a consagrar el mismo derecho en favor del contribuyente –consagrarlo unilateralmente sólo a favor del Estado se revelaría monstruoso– ha terminado por crear para los particulares el esquema de inversión más rentable del mundo, al cual todos los contribuyentes podemos acceder mediante el expedito procedimiento de autoliquidarnos el impuesto sobre la renta, o cualquier otro impuesto por monto superior al efectivamente debido y reclamar el reintegro o devolución de lo pagado en exceso inmediatamente, al día siguiente de haber

efectuado la autoliquidación y pago. A pesar de que los intereses se causarán sólo sesenta días después de la reclamación (arg.: art. 61 COT), la sola tasa de interés de quince puntos porcentuales por encima de la tasa máxima activa bancaria, resultado de acumular a los tres puntos porcentuales adicionales de los intereses moratorios el doce por ciento (12%) de los intereses compensatorios, resultaría más que satisfactoria, sin tomar en cuenta que esa cantidad pagada en exceso sería además objeto de actualización monetaria, al tiempo de ser reintegrada.

Confiamos en que el docto criterio de la Corte en defensa del derecho se impondrá. Las pretensiones del mundo político y de los recaudadores de impuestos que se anuncian a sí mismos como perseguidores del bien común contra el que atentan los particulares que no aspiran sino a lucrarse con el sudor del pueblo, debe ser detenido por una Corte fiel a su altísima responsabilidad en defensa del estado de derecho.

Señores Magistrados, lo que hemos resumido mediante un ejemplo que por su elocuencia numérica hace patética la confiscación que contiene el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, es sólo una parte del sistema de penalización. El Código contempla en el caso de reparos, como lo contemplaron en su momento cada una de las leyes impositivas que el país se ha dado, multas que se imponen tomando por base la diferencia entre la determinación (rectius: declaración) del contribuyente y la determinación de la Administración; y que el Código Orgánico Tributario sitúa en caso de contravención entre un diez por ciento (10%) y el doble del tributo dejado de pagar; y para las hipótesis de defraudación, que por lo demás pareciera estar implícita como una constante en la mente de los proyectistas que hablan de los contribuyentes “lucrándose con los fondos del Estado” (esto es apropiación indebida), la multa se sitúa entre dos veces y cinco veces el monto del

tributo omitido⁽⁷⁾, por lo cual todos los otros recargos que contempla el artículo 59 del Código, que son por su naturaleza como lo hemos dejado demostrado penalizaciones adicionales a las multas que el Código contempla, deben considerarse, por su exorbitancia, atentatorias contra los artículos 99 y 102 de la Constitución Nacional; y por la distorsión de los fines del sistema tributario, como también violatoria del artículo 223 de la misma Constitución; y así pedimos se declare⁽⁸⁾.

VI

CONCLUSIONES

En virtud de todo cuanto hemos expuesto en este escrito, solicitamos de la Corte Suprema de Justicia que declare la nulidad por inconstitucional del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, por ser violatorio de los artículos 99, 102 y 223 de la Constitución, conforme a los pedimentos que el escrito contiene y que resumimos así:

1º) Que los mal llamados “intereses compensatorios” que contempla el párrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario no son tales, porque su finalidad no es compensar al acreedor por la pérdida del disfrute de un bien productor de frutos del que goza anticipadamente el contribuyentedeudor, ya que el Fisco no ha entregado a los contribuyentes absolutamente nada, ni siquiera el monto de los impuestos adeudados —que es la oculta razón que pone de relieve

⁽⁷⁾ Es revelador del carácter extorsionador de este régimen de sanciones, el contenido del artículo 145 del Código Orgánico Tributario que fija para el caso de que el contribuyente se allane al reparo, la multa en el límite inferior (10%), como si le anunciara al contribuyente que de ejercer su derecho a la defensa, la multa se le podría imponer en el límite superior (200%), o si se estima que hay defraudación, 500%.

⁽⁸⁾ En el ejemplo que hemos propuesto el monto total a pagar podría alcanzar sobre un reparo de un mil bolívares (Bs. 1.000,00), a la cantidad de Bs. 14.382,41. Esto significa que en el plazo de cuatro (4) años, que es el tiempo para que se consuma la prescripción (en realidad en nuestro ejemplo sólo tres años y nueve meses) la cantidad a pagar por el contribuyente representa un rendimiento de 382,475% al año, más del 1% diario.

la exposición de motivos con la frase “...lucrándose con los recursos del Estado...”—, porque eso sería ignorar que se trata de un impuesto y que por lo tanto esos recursos pertenecen al contribuyente y no al Estado, quien respecto de ellos es titular tan sólo de un derecho de crédito, que justifica en caso de retardo, el cobro de intereses moratorios. Por lo tanto, la pretensión de cobro de tales intereses compensatorios lesiona, sin que existan fines de utilidad pública o de interés general, el derecho de propiedad consagrado en el artículo 99 de la Constitución y como corolario el artículo 102 “ejusdem”.

2º) Que la consagración de los mal llamados “intereses compensatorios” comporta una pretensión de cobrar dos veces intereses moratorios, o una pretensión de imponer dos veces sanciones pecuniarias (multas) sobre la misma supuesta falta, tomando como base para su cálculo el monto de los reparos; y que por lo tanto, se infringen los artículos 99 y 102 de la Constitución. En efecto, si se trata de intereses moratorios ya éstos están consagrados en el encabezamiento del artículo, por lo que no hay causa que justifique un nuevo cobro de los mismos, sin lesionar el derecho de propiedad; y si se trata de una sanción, no caben sino las consagradas en los artículos 96, 97, 99, 100 y 101 del Código Orgánico Tributario, por lo que sin haber otra causa que justifique una nueva sanción, hay de nuevo lesión del derecho de propiedad con la consiguiente inconstitucionalidad.

3º) Que la regla que señala que los intereses moratorios se causan por la falta de pago de la obligación tributaria en el termino establecido para ello, sin necesidad de requerimiento previo por parte de la Administración Tributaria, de acuerdo a los términos en que la misma está consagrada en el Código Orgánico Tributario, sólo establece la obligación de pagar intereses moratorios sobre cantidades líquidas y exigibles, conforme a la doctrina de la Corte, bien sean las

autoliquidadas por los contribuyentes en sus declaraciones (sea ésta estimada o definitiva); o bien sean las cantidades liquidadas por la Administración (los reparos), en el término previsto en esas liquidaciones, cuyo vencimiento se produce paralelamente con el vencimiento del plazo para interponer contra ellas el recurso jerárquico o el contencioso-tributario a que tiene derecho el contribuyente. En otras palabras que la frase “sin necesidad de requerimiento previo” es consagratoria de una especie de mora no interpelatoria (mora ex re), por lo que para que ésta se produzca no hay necesidad de requerir al deudor (como en la mora ex persona), pero que jamás puede interpretarse como consagratoria de un estado de mora que se retrotraiga a una supuesta “fecha de vencimiento general fijado para el pago de la obligación tributaria”⁽⁹⁾, por lo que tal pretensión lesiona el derecho de propiedad consagrado en el artículo 99 de la Constitución y la prohibición de confiscación, en el 102 “ejusdem”, puesto que los intereses moratorios adicionales calculados sobre la base de esa errónea idea significan para el contribuyente una exacción no justificable en derecho.

4º) Que consiguientemente la pretensión de calcular los mal llamados “intereses compensatorios” sobre la actualización monetaria de los tributos conforme al Instructivo citado en este escrito, comporta una desmedida pretensión de cobro de intereses moratorios sobre cantidades no demoradas, ni siquiera por lo que respecta a su monto nominal no actualizado monetariamente, por lo que tal

⁽⁹⁾ Si una planilla de liquidación de impuestos originada en un reparo causara intereses y actualización monetaria desde la fecha de su notificación al contribuyente y no desde la fecha de expiración del lapso para interponer contra ella el recurso jerárquico o el contencioso tributario, que es cuando queda firme como acto administrativo y que coincide con la fecha de vencimiento del plazo para el pago de la misma, habría ya una lesión del derecho de defensa, porque antes de poder el contribuyente determinar si debe rechazar o aceptar el reclamo de la Administración, ya estaría sufriendo el embate de los intereses moratorios, de los compensatorios y de la actualización monetaria. La pretensión de la regla que impugnamos va mucho más allá, pues aunque las planillas de liquidación fijan como plazo para su pago el mismo término que se concede para el ejercicio del recurso, retrotrae intereses y actualización monetaria a “la fecha de vencimiento general fijado para el pago de la obligación tributaria”.

pretensión es inconstitucional por lesionar el derecho de propiedad consagrado en el artículo 99 de la Constitución y por lesionar la prohibición de confiscación del artículo 102 de la misma.

5º) Que la actualización monetaria que contempla el párrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario en el caso de ajustes por reparos constituye también una lesión del derecho de propiedad consagrado en el artículo 99 de la Constitución, por cuanto se ordena calcularla tomando como punto de partida el índice mensual “correspondiente al mes inmediato anterior a la fecha de vencimiento general fijado para el pago de la obligación tributaria”, cuando las cantidades liquidadas por los reparos, como se señaló en el N° 3, sólo llegan a ser líquidas y exigibles al vencimiento del plazo establecido para su pago en las mismas planillas de liquidación; y la actualización de su monto desde el “mes inmediato anterior a la fecha de vencimiento general fijado para el pago de la obligación tributaria”, no es más que un galimatías, por el que se pretende retrotraer los efectos de la liquidación a la mal llamada fecha de “vencimiento general”, lo que equivale a establecer como obligación líquida y exigible en el pasado, la obligación que ha sido liquidada, determinada y exigida posteriormente⁽¹⁰⁾.

6º) Que la actualización monetaria durante el tiempo que dure cualquier

⁽¹⁰⁾ De “lege ferenda”. La actualización monetaria de la obligación tributaria, sólo puede consagrarse sin que comporte lesión del derecho de propiedad consagrado en el artículo 99 de la Constitución, si ésta se hace a partir de la fecha de vencimiento para el pago de la obligación tributaria líquida y exigible, tanto por lo que respecta a las autoliquidadas por el contribuyente y no canceladas oportunamente, como por lo que respecta a las liquidadas por la Administración en virtud de reparos, por lo que el cálculo deberá hacerse tomando en cuenta el índice del “mes correspondiente a la fecha de vencimiento para el pago de la respectiva planilla” y el índice del mes de la efectiva cancelación de ésta. En el caso de reparos la actualización monetaria pudiera extenderse incluso más allá de lo que hoy expresa el Código “la oportunidad en que el reparo quede firme según lo ordenado en el acto administrativo o en la sentencia”, porque podría alcanzar hasta la ejecución de la sentencia que es cuando efectivamente se realiza el pago. Estas consideraciones son, repetimos, de “lege ferenda”.

proceso en virtud del ejercicio de los recursos contra los reparos formulados por la Administración no puede, sin lesionar el derecho de propiedad consagrado en el artículo 99 de la Constitución y por vía de consecuencia el artículo 102 “ejusdem”, imponerse simultáneamente con los intereses moratorios a la tasa máxima activa bancaria más tres puntos porcentuales, porque ello comporta un doble resarcimiento para el Fisco, o visto desde el ángulo del contribuyente una doble penalización para el mismo, ya que tanto los intereses “a tasas positivas”, como sería la hipótesis de los contemplados en el encabezamiento del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, como la “actualización monetaria” realizan por sí solos el mismo fin de resarcir al acreedor de la pérdida sufrida, en razón de la pérdida del valor de la moneda, por el pago demorado de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, sin tomar en consideración, además, el resarcimiento que procuran las multas de obligatoria imposición a los contribuyentes a quienes se les liquiden impuestos en virtud de los reparos, que fija el Código entre un diez por ciento (10%) y el doble del tributo, o entre el doble y cinco veces el monto del tributo, según se trate de hipótesis de contravención o de defraudación⁽¹¹⁾.

7º) Que los intereses moratorios consagrados en el encabezamiento del artículo 59, conforme al cual deben calcularse a la tasa que resulte de sumar tres puntos porcentuales a la tasa de interés máxima activa bancaria, es por su exorbitancia lesiva del derecho de propiedad consagrado en el artículo 99 de la Constitución, que resulta por lo tanto violado al igual que el 102 “ejusdem”, por configurar esa exorbitancia una confiscación parcial de la propiedad.

⁽¹¹⁾ Este cuádruple sistema sancionador (intereses moratorios, intereses compensatorios, actualización monetaria y multas propiamente dichas) pretende ocultar por el rigor punitivo de la ley, la ineficiencia de un sistema tributario donde la desidia de la Administración en verificar las declaraciones de los contribuyentes, o peor aún en descubrir a los contribuyentes que no declaran, conspiran como aliados para que la ley no sea una regla de aplicación cotidiana sino excepcional, sobre aquel desventurado a quien según la frase de rigor “se le aplica todo el peso de la ley”.

8º) Que el conjunto de reglas que contiene el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, por su carácter confiscatorio, punitivo, amedrentador e inhibitor del legítimo derecho de defensa consagrado en la Constitución, distorsionan los mismos fines que ella establece para el sistema tributario, y por lo tanto violan el contenido de su artículo 223.

Solicitamos que la presente demanda sea admitida, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, tramitada de acuerdo con el procedimiento en ella contemplado y declarada en definitiva con lugar.

Solicitamos finalmente que, se disponga la notificación por oficio del Presidente de la República, por cuanto fue el Poder Ejecutivo el que en ejercicio de la facultad delegada por el Congreso promulgó el Código Orgánico Tributario; que se solicite el dictamen del Fiscal General de la República y se notifique igualmente al Procurador General de la República, todo de conformidad con lo establecido en el artículo 116 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia.

De conformidad con lo establecido en el artículo 49 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos señalamos a continuación la dirección en la cual se nos puede practicar cualquier notificación:

Escritorio Mendoza, Palacios, Acedo, Borjas, Páez Pumar & Cía.

Edificio ABA, Pisos 1º y 2º, Calle Veracruz cruce con Calle Cali, Urbanización Las Mercedes, Caracas 1060. Teléfono 9921611.

Es Justicia, Caracas, 13 de enero de 1999

SENTENCIA

LA REPUBLICA DE VENEZUELA
en su nombre,
LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Magistrada-Ponente: Hildegard Rondón de Sansó

En fecha 13 de enero de 1999, los abogados JUSTO OSWALDO PAEZ-PUMAR, ARMINIO BORJAS H., ROSA AMALIA PAEZ-PUMAR DE PARDO, ENRIQUE LAGRANGE, MANUEL ACEDO SUCRE y ALFONSO GRATEROL JATAR, inscritos en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo los Nros. 644, 1.844, 610, 6.715, 18.913 y 26.429, respectivamente, actuando por sus propios derechos y en su condición de contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 112 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, interpusieron recurso de nulidad por inconstitucionalidad contra el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.727, Extraordinario, del 27 de mayo de 1994.

En fecha 19 de enero de 1999 se dio cuenta ante la Corte en Pleno y por auto de fecha 27 de enero de 1999 fue admitido el recurso y ordenadas, en consecuencia y de conformidad con lo previsto en el artículo 116 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, las notificaciones de los ciudadanos Presidente de la República, Presidente del Congreso, Fiscal General y Procurador General de la República, las cuales fueron debidamente practicadas. Asimismo se ordenó librar el cartel de emplazamiento a los interesados, cuya publicación fue consignada en autos.

En fecha 19 de mayo de 1999, los abogados JIMMY MATHISON y GABRIEL RUAN SANTOS, inscritos en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo los Nos. 3.017 y 8.933, respectivamente, procediendo en su calidad de contribuyentes y en su condición de abogados especializados en la materia tributaria, presentaron escrito mediante el cual plantean su adhesión a la acción de inconstitucionalidad propuesta, de conformidad con las previsiones de los artículos 117, 112 y 137 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia. Por auto de fecha 20 de mayo de 1999 se acordó la intervención de los mencionados abogados, ordenándose agregar el escrito al tenérseles como parte en el presente juicio.

En fecha 29 de junio de 1999 se designó ponente a la Magistrada que con tal carácter suscribe la presente decisión y se fijó el quinto día de Despacho para el comienzo de la relación de la causa. El 13 de julio de 1999 comenzó la primera etapa de relación y se estableció la oportunidad para el acto de informes, el cual se realizó el 28 de julio de 1999, compareciendo la parte actora y la abogada Aurivili Linares Martínez, en su carácter de sustituta del Procurador General de la República, quienes consignaron sus respectivos escritos de conclusiones.

Argumentos de la Parte Accionante

Alegan los accionantes en nulidad que el artículo 59 del Código Orgánico Tributario está viciado de inconstitucionalidad, pues infringe los artículos 68, 99, 102 y 223 del Texto Fundamental, en base a las siguientes razones:

1. - Con motivo de la promulgación de la Resolución 196 del Ministerio de Hacienda, del 23 de mayo de 1980 "...la Administración Fiscal, al formular reparos a los contribuyentes, desarrolló una ilegal y absurda pretensión que se materializó en la liquidación y cobro de 'intereses moratorios' conjuntamente con las liquidaciones de los impuestos reparados, que se calculaban sobre el monto de las

cantidades reparadas y que abarcaban el período del tiempo comprendido entre la fecha en que, conforme a las normas de la ley debía presentarse la declaración definitiva con el cálculo del impuesto y su autoliquidación y la fecha de la formulación del reparo...".

2. - La doctrina de la Sala Político-Administrativa vino a poner término a la "absurda e ilegal pretensión de la Administración", pues desde agosto de 1993 ha sostenido la jurisprudencia de esa Sala 'la improcedencia de la liquidación y cobro de esos intereses moratorios, porque se pretende hacerlo '... sobre un crédito ilíquido, no exigible para el momento en que se calcularon dichos intereses moratorios y (cuando) no se encontraba vencido el plazo para la cancelación de los impuestos y multas determinadas, ya que estos créditos fueron liquidados conjuntamente con los intereses moratorios'...".

3.- La razón que impulsó a la Administración a formular los reparos "... es el concepto erróneo según el cual la resolución 196, del 23 de mayo de 1980, introdujo una modificación trascendente, si no en la esencia del tributo, sí en su naturaleza. Este error persiste en la reforma del Código Orgánico Tributario de 1994, como lo pone de manifiesto la frase 'en el caso de ajustes provenientes de reparos por tributos cuya determinación corresponda al sujeto pasivo' con lo cual comienza el denominado Parágrafo Único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, base de los llamados hoy 'intereses compensatorios'...".

4. – El parágrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario "... ordena el pago de intereses compensatorios del doce por ciento (12%) anual, contados a partir del vencimiento del plazo establecido para efectuar la autoliquidación ...". En consecuencia, se liquidan al contribuyente 'intereses compensatorios' durante "... el lapso en que la Administración en el pasado, venía calculando 'intereses moratorios' ...". El fundamento de esos intereses compensatorios "... no es ni más ni menos, que el falaz concepto denunciado en este escrito, que sirvió de

fundamento a la pretensión de cobro de intereses moratorios, según el cual en el último día otorgado para presentar la declaración, se considera vencido el término para el pago de una obligación tributaria determinada y también, vencido el término para el pago de una obligación, futura e incierta, la que pudiera llegar a determinar la Administración por efecto de la formulación de un reparo ...". Concluyen afirmando que los intereses compensatorios, a pesar de su denominación, son en realidad intereses moratorios.

5.- La regla del artículo 59 del Código Orgánico Tributario no responde a la finalidad que la Constitución atribuyó al sistema tributario, como son "la protección a la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo", ni tampoco se ajusta a la finalidad de utilidad pública o de interés general que toda restricción legal a la propiedad debe perseguir para no caer en violación al principio constitucional que consagra el derecho de propiedad, y el artículo 102, referente a la prohibición de confiscación. Además, ese artículo no responde a un requerimiento de mayores ingresos fiscales "... que imponga en determinadas circunstancias un sacrificio de la población en aras del interés general ...".

6.- Según el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, al formular reparos a los contribuyentes la Administración ordenará la actualización monetaria de la deuda, conforme los índices de precios al consumidor publicado por el Banco Central de Venezuela. Tal reforma "... ha introducido una perversa novedad en el sistema, que además de arbitraria, atenta contra el más elemental de los principios tributarios, como es la certeza del monto del tributo...". Además, dicha norma colide con el artículo 9 del mismo Código.

7.- La actualización monetaria contenida en ese artículo, ha pretendido convertir la obligación pecuniaria de pagar el impuesto en una obligación de valor, para lo cual el "legislador" se ha apoyado en el "...mismo criterio errado concepto que sirve de base a los mal llamados 'intereses compensatorios', según el cual en el último día

del lapso para presentar la declaración definitiva de rentas, el contribuyente debe no sólo los impuestos ciertos y determinados por él, sino también los que pueda llegar a determinar en el futuro la Administración Tributaria...". Según el criterio de la Sala de Casación Civil, el principio nominalista contenido en el artículo 1737 del Código Civil decae ante la mora del deudor, momento en el cual es posible la actualización monetaria de la obligación. Sin embargo, el artículo 59 del Código Orgánico Tributario pretende la actualización monetaria de deudas no vencidas "...o pretende declarar como de plazo vencido deudas que no son líquidas y exigibles porque no han sido determinadas, o finalmente, pretende retrotraer los efectos de una cualquiera determinación tributaria al tiempo cuando a su decir 'ocurrió el vencimiento de la obligación tributaria' ...". En definitiva "...lo que el 'nuevo legislador' le presenta al país es un sistema de sanciones acumuladas, una tras otra, de tal magnitud que ante el riesgo económico que el contribuyente puede llegar a enfrentar, lo inhibe en su derecho de defensa frente a la pretensión fiscal...".

8.- El Legislador estima "...que la autoliquidación que el contribuyente realiza tiene que estar elaborada de tal modo que sea consistente de manera absoluta y total con el criterio interpretativo de la ley que la Administración tiene o pueda llegar a tener, de manera que no haya nunca lugar a un reparo, porque de lo contrario se precipitan sobre el contribuyente reclamos económicos desmedidos que no tienen por objeto fortalecer la economía nacional, ni mejorar el nivel de vida de la población, ni muchísimo menos alcanzar objetivos de utilidad pública o de interés general, sino simplemente hacerlo víctima de exacciones irrazonables, violatorias de los artículos 223 y 99 de la Constitución; y finalmente, haciéndolo de un modo exorbitante que igualmente viola, por confiscatorio, el contenido del artículo 102 de la propia Carta ...". Además, dicho artículo desconoce un principio esencial de todo ordenamiento jurídico, reconocido implícitamente a través del artículo 50 de la Constitución, es decir, el "... necesario vínculo de causalidad que debe existir entre el daño sufrido a cuya reparación se aspira y la conducta o actuación del agente

del daño a quien se reclama la reparación...". Esto es, que el legislador no puede imponer sobre el contribuyente la reparación del daño que se deriva de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda.

9.- La carga económica que se impone sobre el contribuyente "...al actualizarse monetariamente el monto de los reparos, atenta contra el artículo 99 de la Constitución, porque la contribución que se impone no tiene por objetivo la utilidad pública o el interés general, sino el supuesto resarcimiento de un daño que padece el Estado por recibir tardíamente el pago, cuyo resarcimiento se impone sobre uno o varios contribuyentes que aunque hayan incurrido en mora, no es su acción la causa del daño padecido por el Estado sin que esta carga... pueda contribuir a mejorar el nivel de la población en términos generales...".

10.- La actualización monetaria se aplica a una obligación indeterminada, ilíquida e inexigible. Tal actualización "... supone dar por determinado, líquido y exigible en el pasado, lo que ha sido determinado, liquidado y exigido en el futuro. Por el efecto retroactivo de la actualización, ésta convierte una obligación pecuniaria en una obligación de valor, lo que atenta contra el principio de certeza del tributo. Se trata "... de una norma punitiva, totalmente desproporcionada a la falta –si es que puede hablarse de falta- (...) y no sólo punitivo, sino lo que es aún más vituperable: extorsionadora, porque persigue inhibir en el contribuyente el ejercicio del derecho constitucional a la defensa, por el temor que genera llegar a incurrir en sanciones patrimoniales tan exorbitantes que puede afirmarse sin exageración que constituye una confiscación de la propiedad...".

11.- El encabezamiento del artículo 59 del Código Orgánico Tributario consagra la regla según la cual la falta de pago de la obligación tributaria hace surgir la obligación de pagar intereses moratorios, desde la fecha de su exigibilidad hasta la extinción total de la deuda. Esos intereses se calculan a una tasa variable mes a mes, equivalente a la tasa máxima activa bancaria, "incrementada en tres puntos

porcentuales", es decir, tres por ciento por encima del porcentaje al cual se sitúe, mes a mes, esa tasa máxima activa bancaria.

12. – La fijación de una tasa de interés tiene límites en los artículos 99 y 102 de la Constitución, debido al carácter resarcitorio de los daños y perjuicios que éstos tienen en caso de pago demorado de obligaciones pecuniarias o de cantidades de dinero. La cuantía de la tasa de interés, fijada en el artículo 59 "...desborda de tal modo la esencia y la naturaleza de los intereses moratorios ...", pues la intención de la norma es "... el enriquecimiento del beneficiado con ella y no el resarcimiento de la pérdida sufrida o, que la norma persigue el castigo del infractor y no el cobro de intereses moratorios...".

13.- No es el porcentaje sobre la tasa máxima activa bancaria, o el número de puntos porcentuales sobre esa tasa "... lo que hace de esa regla un inaudito atropello que lesiona los artículos 99 y 102 de la Constitución...". Por el contrario "... es la vinculación de los supuestos intereses moratorios a la tasa máxima activa bancaria, porque ... los intereses moratorios son resarcitorios y la tasa máxima activa bancaria es lucrativa ...".

14.- Los intereses compensatorios son moratorios; la actualización monetaria es retroactiva y los intereses moratorios son especulativos o punitivos. Ese sistema es exorbitante y arbitrario, resultando violatorio de los artículos 99 y 102 de la Constitución, y además, son normas punitivas, que se adicionan a las demás sanciones aplicables. Además, el artículo 59 desconoce los principios del sistema tributario, que emergen del artículo 223 de la Constitución.

Argumentos de los terceros coadyuvantes

Los terceros coadyuvantes, en el escrito en el cual se hacen parte, alegan lo siguiente:

Mendoza Palacios: Inconstitucionalidades artículo 59 COT (2000)
opaezpumar@menpa.com (58)(212) 993 7311 – 992 16 11

1.- El artículo 223 de la Constitución establece el principio de capacidad contributiva, en virtud del cual la carga tributaria que recae sobre los particulares, para su contribución con los gastos públicos, debe atender a la capacidad económica de aquellos.

2.- El legislador nacional, en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario "... buscó establecer un sistema mediante el cual se salvaguardaran los intereses del Fisco Nacional en relación con la pérdida del valor adquisitivo de la moneda por efecto de la inflación, cuestión esta que es provocada por la política económica del Estado, pero este legítimo propósito no puede ser aplicado en detrimento del principio consagrado en el artículo 223 de la Constitución ...".

3. – El mecanismo de actualización monetaria, conforme los índices de precios al consumidor (IPC) del Area Metropolitana de Caracas publicados por el Banco Central de Venezuela "... lejos de expresar la obligación tributaria a valores actuales, expresa la misma con un efecto distorsionante que supera de manera excesiva la legítima compensación perseguida por el Fisco ...".

4.- Al combinar los intereses compensatorios con la actualización monetaria "... el Fisco se ve doblemente compensado por el mismo daño, sin que exista razón que justifique esa circunstancia ...", en virtud de lo cual el artículo 59 del Código Orgánico Tributario viola el artículo 223 de la Constitución.

5.- La aplicación del artículo 59 "... infringe de manera directa el artículo 102 de la Constitución Nacional ya que al desconocerse abiertamente el límite cuantitativo de la capacidad económica del contribuyente, y exigirle una carga económica excesiva se incurriría en una confiscación de bienes particulares, materializada a través de un sacrificio económico intolerable, que excedería evidentemente la razón del tributo ...". La actualización monetaria persigue resarcir al Fisco de

daños no imputables únicamente al contribuyente, y además, la cuantía de la tasa de los intereses moratorios "... desborda la naturaleza y esencia de éstos ...", olvidando el legislador que la fijación de esas tasas tiene como límite los artículos 99 y 102 de la Constitución.

De los informes

En la oportunidad fijada para la presentación de los informes, comparecieron los recurrentes y reiteraron los argumentos esgrimidos en el escrito contentivo del recurso de nulidad interpuesto. Además, alegaron lo siguiente:

1.- La demanda de nulidad interpuesta reclama un juicio de valor que va "... mucho más allá, puesto que se trata de entrar a medir la posible colisión de los enunciados generales del artículo 59 del Código Orgánico Tributario con conceptos a su vez abstractos y generales, con la justa distribución de las cargas, la protección de la economía nacional y la elevación de vida del pueblo a que se refiere el artículo 223 de la Constitución. Se trata de establecer un juicio de valor sobre si esta concreción de cargas tributarias que contiene el artículo 59 del Código Orgánico Tributario desborda los límites de la justicia, que según dice el artículo 223 de la Constitución debe procurar el sistema tributario ...".

2.- Es obvio "... que la disposición contenida en el artículo 59 del COT no consagra una declaratorio de cercenamiento del derecho de propiedad, ni pregona la privación de una propiedad específica y concreta sin contemplar la justa indemnización, como lo impone el artículo 101...".

3.- El juicio de valor que se solicita, al pedir la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 59 del Código Orgánico Tributario por violar el artículo 102 de la Constitución, se fundamenta en que tal norma legal "... consagra reglas económicas de tan extremo rigor que sus efectos son similares a los de una

confiscación. Dígase lo mismo del lado del artículo 99 de la Constitución. No hay en el contenido del artículo 59 del Código Orgánico Tributario una sola regla que se anuncie como confiscatoria de la propiedad garantizada en la Constitución, pero sí se encuentra en dicho artículo un conjunto de reglas que terminan por hacer o por restringir de tal modo la propiedad, que sus efectos son equivalentes ...".

4.- A través del recurso de inconstitucionalidad se pretende obtener un pronunciamiento sobre la exorbitancia de las cargas contenidas en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, al igual que sobre el momento en que debe considerarse la obligación tributaria como demorada ...".

5.- Tampoco se pretende negar la posibilidad de que se apliquen en determinadas circunstancias intereses compensatorios "... lo que sí afirmamos es que hay una errónea calificación de los mismos y por tanto una pretensión de cobro de intereses moratorios durante un período de tiempo con relación al cual, ya la propia Corte había establecido claramente su improcedencia ...".

En esa oportunidad, compareció la representación de la Procuraduría General de la República, señalando en su escrito de informes lo siguiente:

1.- El derecho de propiedad admite limitaciones, entre las cuales se encuentra la tributación. Sin embargo, nunca podrá el Estado mediante la tributación hacerse propietario de los bienes y riquezas de los particulares, a través de la imposición de cargas tributarias que excedan los límites de lo razonable. De esa manera, un tributo es confiscatorio cuando el Estado, a través del poder legislativo, viene a privar a los ciudadanos del derecho de propiedad, sirviendo de instrumento directo para lograr el mismo fin que se busca con la confiscación de bienes.

2.- Los intereses moratorios "... configuran una indemnización, en razón de que el deudor contribuyente ha retenido en su poder, después de vencido el lapso para la cancelación de su obligación tributaria, cierta cantidad de dinero que en realidad pertenece al Fisco Nacional. Es decir, que los intereses moratorios cumplen una función resarcitoria de los daños causados por el retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria ...". Tales intereses no constituyen una pena, sino una sanción civil, para lo cual, la Procuraduría cita la sentencia de la Sala Político-Administrativa del 7 de abril de 1999, caso: César Montes Sucesores C.A.

3.- La tasa prevista en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario es moderada "... algo mayor que la aplicada para operaciones bancarias y a fijarse anualmente según el nivel del valor de la moneda ...".

4.- La determinación tributaria no tiene carácter constitutivo con respecto a la obligación, como alegan los recurrentes, sino carácter declarativo. Por el contrario "... el hecho imponible es un elemento constitutivo de esa obligación ...". En tal sentido "... la cantidad de dinero que puede ser objeto de reparo por la Administración Tributaria, tiene su génesis en la verificación del hecho generador de la obligación tributaria y no del acto determinativo ...".

5.- Es constitucional disponer que "... durante el lapso comprendido entre el momento que se debió pagar o satisfacer la obligación tributaria y la fecha en que el reparo quede firme en vía administrativa o jurisdiccional, en el cual evidentemente existe un crédito a favor del Fisco Nacional, resulta procedente el cobro de intereses compensatorios por la cantidad debida ...". Con motivo del nacimiento de la obligación tributaria el Estado tiene un crédito contra el contribuyente "... y si este crédito no es satisfecho en la oportunidad de ley, obviamente el contribuyente está reteniendo en su esfera patrimonial fondos que no le pertenecen ...". Esos intereses compensatorios tienen su fuente en el artículo 1.529 del Código Civil.

6.- La norma contenida en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario "... no atenta contra el derecho de propiedad del contribuyente, no implica confiscación, puesto que los intereses in comento tienen únicamente naturaleza retributiva, compensando al Fisco por el uso de cantidades de dinero debidas al Estado ...".

7.- El ajuste por inflación del monto reparado "... no implica cobrar más del monto del tributo causado, sino reexpresar el monto nominal de aquel al valor real que tenga la moneda al momento de quedar firme el reparo. Este procedimiento, contrariamente a lo que afirman los recurrentes, no convierte la obligación tributaria en una obligación de valor ...". La obligación tributaria es una obligación dineraria, y por tal es susceptible de ser corregida monetariamente.

8.- La obligación de contribuir con las cargas públicas previstas en la Constitución Nacional "... y la existencia de un sistema tributario justo implica que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones eficazmente, de manera que deben pagar el valor real y no el valor nominal. Por tanto, cuando la norma impugnada establece la actualización monetaria del monto de los tributos reparados, no está exigiendo más del tributo causado, ni está siendo más oneroso en su cumplimiento, ni está aplicando una sanción ... sólo lo que hace es reflejar los efectos de la inflación en el monto de los tributos reparados cuyo pago debió efectuarse en la oportunidad anterior...".

Opinión del Ministerio Público

El Fiscal General de la República opinó en el presente juicio en los términos que a continuación se indican:

1.-Respecto de la constitucionalidad de los intereses moratorios señala que la mora en la ejecución de la obligación determina la exigencia de un interés que

corresponde a la indemnización debida al acreedor como resarcimiento del daño ocasionado por la privación del capital, aunque en ciertos casos éste puede ser una verdadera pena. En el caso de los intereses moratorios previstos en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, estos configuran una indemnización por el hecho de que el deudor contribuyente ha retenido en su poder, después de vencido el lapso para la cancelación de su obligación tributaria, cierta cantidad de dinero que en realidad pertenece al Fisco Nacional.

2.- Por lo que se refiere a los intereses compensatorios indica que ellos tienen un carácter eminentemente retributivo, y por ello operan como compensación al acreedor por la suma de dinero que éste ha erogado a favor del deudor, restableciendo el equilibrio económico roto, aun cuando no haya mora de una suma de dinero debida al acreedor. Afirma que con motivo del nacimiento de la obligación tributaria, el Estado tiene un crédito contra el Contribuyente y si este crédito no es satisfecho en la oportunidad de ley, obviamente el contribuyente esta reteniendo en su esfera patrimonial fondos que no le pertenecen.

3.- Sobre la actualización monetaria sostiene que ella es una operación aritmética de calcular el número de unidades monetarias que corresponde a una obligación dineraria anterior, en forma de restablecer la equivalencia económica del objeto de la prestación destruida por la inflación. Señala que al ser la obligación tributaria de carácter dinerario éstas son objeto de corrección monetaria, dado el desequilibrio producido por el efecto inflacionario, y con base a la mora del sujeto deudor, condición del sistema de reajuste.

4.- Concluye considerando que el recurso intentado debe ser declarado sin lugar.

Motivaciones Para Decidir

1. Alcance del recurso de nulidad interpuesto

Mendoza Palacios: Inconstitucionalidades artículo 59 COT (2000)
opaezpumar@menpa.com (58)(212) 993 7311 – 992 16 11

2. Tanto los recurrentes como los terceros coadyuvantes han alegado la inconstitucionalidad del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, en lo que respecta a los intereses moratorios, compensatorios e indexación que se prevé en esa norma.

El artículo impugnado en este sentido establece:

"La falta de pago de la obligación tributaria, sanciones y accesorios, dentro del término establecido para ello, hace surgir, sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses de mora desde la fecha de su exigibilidad hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a la tasa máxima activa bancaria incrementada en tres 3 puntos porcentuales, aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes.

A los efectos indicados, la Administración Tributaria, publicará en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela, dentro de los primeros cinco (5) días hábiles de cada mes, la tasa máxima activa bancaria que haya regido en el mes calendario inmediato anterior, fijada por el Banco Central de Venezuela.

Parágrafo Unico. En el caso de ajustes provenientes de reparos por tributos cuya determinación corresponda al sujeto pasivo, si éste acepta el reparo, ordenará la actualización monetaria de la deuda y el pago de intereses compensatorios del doce por ciento (12%) anual; todo ello contado a partir del vencimiento del plazo establecido para efectuar la autoliquidación y pago del tributo.

Tanto los intereses compensatorios como la actualización monetaria serán calculados por la Administración Tributaria en la oportunidad en que el reparo quede firme según lo ordenado en el acto administrativo o en la sentencia, que confirme total o parcialmente el reparo, calculándose dichos montos hasta la fecha en que se produzca la decisión, según el caso.

La actualización se calculará ajustando la cantidad adeudada, considerando la diferencia entre el último índice mensual de precios al consumidor en el área metropolitana de Caracas que haya publicado el Banco Central de Venezuela, a la fecha de determinación de la actualización, y el índice mensual de precios al consumidor en la misma área que haya publicado dicho Banco y correspondiente al mes inmediato anterior a la fecha de vencimiento general fijado para el pago de la obligación tributaria."

3. Sobre los intereses moratorios

Los intereses moratorios a que se refiere la norma impugnada operan sobre la obligación tributaria, sanciones y accesorios, desde la fecha de su exigibilidad hasta la extinción de la deuda. La tasa de interés es la máxima activa bancaria incrementada en tres (3) puntos porcentuales.

Los accionantes en nulidad pretenden, a través del recurso de inconstitucionalidad, obtener un pronunciamiento sobre lo que estiman constituye una exorbitancia de las cargas contenidas en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, al igual que sobre el momento en que debe considerarse la obligación tributaria como demorada.

Aducen que los intereses moratorios son especulativos o punitivos y que ese sistema es exorbitante y arbitrario, resultando violatorio de los artículos 99 y 102 de la Constitución, siendo por demás, normas sancionadoras que se adicionan a las demás sanciones aplicables. Indican asimismo que el artículo 59 desconoce los principios del sistema tributario que emergen del artículo 223 de la Constitución.

La representación de la Procuraduría General de la República, por su parte, indica que los intereses moratorios configuran una indemnización por haber retenido el deudor contribuyente en su poder cierta cantidad de dinero que en realidad pertenece al Fisco Nacional, pues ya se habría vencido el lapso para la cancelación de su obligación tributaria. Se sostiene que los intereses moratorios cumplen una función resarcitoria de los daños causados por el retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria y que los mismos no constituyen una pena, sino una sanción civil.

Para decidir la Corte observa:

La aplicación del interés moratorio a la obligación tributaria ha sido aceptado como mecanismo de resarcimiento de los daños producidos a la Administración a consecuencia del retardo en el cumplimiento del pago del tributo debido. También se ha aceptado su aplicación respecto de los accesorios del tributo, incluidas las sanciones pecuniarias, lo cual ha reforzado el carácter resarcitorio, más que punitivo, del interés de mora en materia tributaria.

Doctrina y jurisprudencia han distinguido entre el carácter sancionatorio o penalizador de las sanciones pecuniarias (multas) previstas ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias y el carácter resarcitorio del interés por mora y, de allí, la explicación de su naturaleza como la de una sanción civil.

En este sentido, la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, partiendo de esta consideración, había venido aplicando los principios que derivan de la mora como sanción civil para regular su procedencia en el campo tributario.

Así, se había establecido que la causación de los intereses moratorios estaba en la falta de pago de la obligación tributaria y, por tanto, su procedencia dependía de:

1. La existencia de un crédito tributario líquido, es decir, cuantificado, fijado su monto de manera expresa en un instrumento de pago expedido al efecto.
2. La fijación de un plazo para su pago, indicado de manera cierta en el instrumento de pago.
3. La notificación legal del sujeto pasivo de esa obligación, de manera que éste pudiese conocer el monto y la fecha de vencimiento de esa obligación a su cargo.
4. La exigibilidad de la obligación, es decir, el vencimiento del plazo concedido para el pago, por haber transcurrido íntegramente sin haberse suspendido la eficacia del acto por la interposición de algún recurso o petición o bien porque de haberse impugnado legalmente, esta acción hubiese sido decidida y declarado firme el acto de liquidación cuestionado. (Criterios resumidos en la sentencia de la Sala Político-Administrativa, caso MADOSA, de fecha 10-08-93).

No obstante lo anterior, la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, en decisión de su Sala Especial Tributaria II, de fecha 7 de abril de 1999, modificó su pacífica y reiterada jurisprudencia en materia de intereses moratorios, al concluir que conforme al derecho positivo y, específicamente, en base a las disposiciones del Código Orgánico Tributario de 1982 la "...liquidez de la deuda principal no es presupuesto necesario para la obligación de pagar intereses moratorios...", posición esta que ha venido sosteniendo la Sala Político-

Administrativa hasta el presente, incluso en casos de obligaciones surgidas con posterioridad a la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1.994, a pesar de que en este instrumento legal se alude a la exigibilidad de la obligación tributaria a los fines del nacimiento de los intereses moratorios.

En efecto, el criterio actual –que se expresa en el referido fallo- es que "...la "exigibilidad" de la obligación tributaria se ha querido remitir y asimilar a las características de la "exigibilidad" establecida para las obligaciones civiles, en las cuales se requiere que la obligación para ser "exigible", no debe estar sometida ni a término ni a condición suspensiva."

Bajo esta concepción, señala dicho fallo, la exigibilidad en materia tributaria, dentro de un marco generalizado de sistemas de autoliquidación, debe entenderse producida al verificarse el incumplimiento de "...los plazos y procedimientos que se establecen con el fin de no retardar indefinidamente la exigibilidad de la deuda tributaria y con el objeto de que para la hipótesis de que el sujeto pasivo no los cumpla no se haga necesario esperar la actuación de la administración para considerar "exigible" el tributo."

Concluye la decisión, señalando que en estos sistemas en los que la liquidación no puede efectuarse sin el concurso del sujeto pasivo "...se elimina la liquidez de la deuda como presupuesto de la exigibilidad y se somete el cumplimiento de la obligación a un término durante el cual, aun cuando la obligación ya ha nacido, el acreedor encuentra suspendido su derecho a cobrar el tributo causado y el deudor su obligación de pagarlo, pero una vez cumplido el término, la obligación se hace exigible por el solo vencimiento del mismo."

Por ello la falta de la exigibilidad como presupuesto de los intereses de mora en el artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982 y la utilización de la expresión "falta de pago dentro del término establecido" debe ser interpretada –según este

criterio- como que el vencimiento del plazo para el pago o el plazo dado para autoliquidar produce la causación del interés de mora, con independencia de los recursos administrativos o judiciales que se hubieren intentado, pues estos incidirían sobre los efectos (ejecutividad y ejecutoriedad) del acto de determinación de la obligación tributaria y no sobre la situación jurídica acaecida.

Toda esta labor interpretativa la hizo la Corte en base al artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982 y con énfasis en la eliminación de la exigibilidad como presupuesto de la mora como existía en la legislación precedente. En efecto, dicho artículo 60 establecía:

"La falta de pago dentro del término establecido hace surgir, sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses hasta la extinción de la deuda, a una tasa equivalente al doce por ciento (12%) anual, adicional a la del redescuento que el Banco Central de Venezuela fije a los Bancos e Instituciones Financieras. En ningún caso, los intereses moratorios podrán exceder de una tasa equivalente al dieciocho por ciento (18%) anual sobre las cantidades adeudadas."

Ahora bien, el artículo 59 del Código Orgánico Tributario vigente, en materia de intereses moratorios prevé:

"La falta de pago de la obligación tributaria, sanciones y accesorios, dentro del término establecido para ello, hace surgir, sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses de mora desde la fecha de su exigibilidad hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a la tasa máxima activa bancaria incrementada en tres 3 puntos porcentuales, aplicable,

respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes.

A los efectos indicados, la Administración Tributaria, publicará en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela, dentro de los primeros cinco (5) días hábiles de cada mes, la tasa máxima activa bancaria que haya regido en el mes calendario inmediato anterior, fijada por el Banco Central de Venezuela.

Parágrafo Unico. En el caso de ajustes provenientes de reparos por tributos cuya determinación corresponda al sujeto pasivo, si éste acepta el reparo, ordenará la actualización monetaria de la deuda y el pago de intereses compensatorios del doce por ciento (12%) anual; todo ello contado a partir del vencimiento del plazo establecido para efectuar la autoliquidación y pago del tributo." (...) omisis.

Como puede observarse, las normas en cuestión tienen diferencias importantes que inciden de manera fundamental en la interpretación que sobre intereses moratorios ha venido realizando la jurisprudencia. En efecto, en el artículo 59 se distingue, el interés por mora del interés compensatorio, previéndose respecto de este último que el mismo correrá aun durante el tiempo en que cursen los procesos de impugnación de los actos y en relación con el primero, previéndose, de manera expresa, la exigibilidad como presupuesto de su procedencia.

De manera que bajo esta nueva redacción, y en lo que al interés moratorio se refiere, se estaría volviendo al régimen preexistente al Código Orgánico Tributario de 1982, al punto de que respecto del interés moratorio se incluye, de nuevo, la exigibilidad como presupuesto de aplicación. No puede por ende, sostenerse, bajo esta normativa la eliminación de la exigibilidad como argumento para aceptar el cómputo de los intereses moratorios al momento del vencimiento de los plazos

previstos para el pago, pues la norma ahora y de nuevo, la incluye, aun cuando para los períodos del trámite de los recursos ha establecido lo que denomina un interés compensatorio.

En todo caso, sostener el criterio contenido en la sentencia dictada por la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, en su Sala Especial Tributaria II, de fecha 07 de abril de 1999, mediante la cual, como se dijo, modificó su pacífica y reiterada jurisprudencia en materia de intereses moratorios, pierde vigencia bajo la redacción y contenido normativo del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, mediante el cual, el legislador tributario, con la reforma del Código en 1994, lo que hizo fue incorporar elementos propios a la naturaleza misma de la figura de los intereses moratorios, respetando en tal forma el criterio expresado por esta Corte Suprema de Justicia en su reiterada jurisprudencia sobre esta materia.

Asimismo, es lo cierto que realizar con respecto a la exigibilidad una interpretación distinta a la que debe hacerse para la obligación civil, a los fines de dar cabida al interés moratorio, tiene más trascendencia que la que se ha dado, pues con ella no sólo se modifica el cómputo del interés, sino que se afecta la naturaleza misma de esta figura. Ciertamente, pretender que la aplicación de la mora se halla supeditada al incumplimiento de la obligación de pago y no a la exigibilidad, en el sentido civil de la deuda, llevaría a convertirla en una sanción pecuniaria y no en el resarcimiento que indemniza la lesión patrimonial que tal incumplimiento produce.

Si la mora no es –tal y como lo ha sostenido la sustituta del Procurador General de la República- una pena sino una sanción civil, la exigibilidad que debe tenerse en cuenta como presupuesto para su procedencia es, precisamente, la definida para las obligaciones de esta naturaleza. Sólo así se respetaría el carácter indemnizatorio que al interés moratorio se atribuye en materia tributaria, pues su consideración punitiva violentaría, entre otros, el principio "non bis idem", que en

materia sancionatoria proscribire la duplicidad de sanciones por un mismo hecho y un mismo tipo de responsabilidad.

Y la interpretación que vincula la exigibilidad al incumplimiento de la obligación tributaria, entendido tal incumplimiento como la infracción de una norma administrativa que obliga al pago de una suma dentro de un plazo, y no a la existencia de una obligación dineraria y al carácter resarcitorio del interés, lo convierte sin duda, en una sanción pecuniaria, y como tal sujeta a los límites y principios de la actividad sancionadora del Estado.

Por ende, a la obligación tributaria, en materia de intereses moratorios, y bajo la actual redacción del artículo 59, han de aplicarse los principios de la obligación civil para la procedencia de ese interés, y en tal virtud, como lo estableció la reiterada jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa, la causación de dicho interés estaría supeditada a la exigibilidad de la obligación, bien porque habría transcurrido el plazo previsto para su pago, bien porque no se habría suspendido la eficacia del acto por el ejercicio de algún recurso o porque de haberse impugnado legalmente, la acción hubiere sido decidida y declarado firme el acto de liquidación cuestionado.

La aplicación que se ha hecho conforme a este criterio jurisprudencial que analizó el artículo 60 hoy derogado, sólo es posible –se insiste- bajo la aplicación de los principios en materia administrativa sancionatoria y concebir el origen del interés en el sólo hecho del incumplimiento implicaría la misma causa sancionatoria que la que da lugar a la multa y de allí la violación del principio del "nos bis in idem." .

Además, en ambos casos, y en otro orden de ideas, la suspendibilidad de los efectos del acto por virtud del ejercicio de los recursos administrativos y judiciales (según el caso) impide la aplicación de intereses moratorios antes de que la obligación tributaria quede definitivamente firme. En el primero de los supuestos,

por virtud de la inexigibilidad que se deduce de esta suspensión; en el segundo, porque así lo impondría el principio de tutela judicial efectiva.

En efecto, la concepción de una sanción pecuniaria en estos términos afectaría la tutela judicial efectiva que en materia contencioso-administrativa ha sido tan bien desarrollada por la jurisprudencia y doctrina Venezolana. Motivo de admiración para doctrinarios extranjeros es que sea debido a la construcción jurisprudencial, que en nuestro país la tutela judicial efectiva se estime como consagración Constitucional.

Conforme a los postulados del artículo 68 de la Constitución de la República se ha concluido en que el acceso efectivo a una justicia administrativa comprende parte importante de los derechos Constitucionales de los administrados. La tutela judicial efectiva en materia contencioso-administrativa abarca no sólo el acceso a la justicia, sino también la posibilidad del juez de asegurar las resultas de ese proceso contencioso administrativo y de proveer lo conducente para la ejecución de sus fallos.

La potestad cautelar del Juez en este sentido y bajo un esquema de respeto a la tutela judicial efectiva, como un derecho fundamental, se ha visto ampliada en cuanto a que hoy se reconoce al Juez contencioso administrativo, a más de las medidas cautelares tradicionales -suspensión de los efectos del acto- un poder cautelar general que le permite dictar todo tipo de providencias, aún las innominadas, para asegurar las resultas del proceso.

Si bien la suspendibilidad del acto recurrido se observa como tendencia cautelar en el contencioso administrativo, en materia tributaria, sin embargo, es la propia ley la que impide la ejecución del acto cuando estén pendientes recursos contra éste. Se ha consagrado así la suspensión automática de los efectos del acto administrativo por el ejercicio de los recursos, lo cual, en este caso, no atañe a su

ejecutoriedad, desde que estos son, como es sabido actos no ejecutorios. Se afecta entonces la eficacia misma del acto tributario, la cual queda suspendida hasta tanto se resuelvan los recursos contra él intentados. Por ello, plantear la aplicación de una sanción administrativa pecuniaria –intereses moratorios–, cuyo monto se incrementaría durante el tiempo en el que los recursos se tramitan, no sólo configuraría una grave afectación al principio de tutela judicial efectiva que sustenta esta suspensión automática de los efectos del acto, sino que contrariaría los más elementales principios en materia sancionatoria, pues sería irracional y desproporcionado el prever el incremento de la sanción cuando el particular estaría actuando apegado a derecho y en ejercicio de mecanismos que el propio ordenamiento le brinda. En todo caso, es importante recordar que no es novedoso el régimen establecido para los intereses moratorios en el código orgánico tributario desde 1982 (en consideración a las sucesivas reformas que el código tuvo en 1992 y 1994), pues ya el artículo 56 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional los preveía y esta corte suprema en reiterada jurisprudencia expresó que "...no siendo exigible la obligación tributaria, mientras esté pendiente en la corte el recurso, no es aplicable el artículo 56 de la ley orgánica de la hacienda pública nacional." (cfr. Gaceta Forense nº 120, tercera etapa, volumen I, págs. 252, 262 y 270).

De lo anterior queda en evidencia que una interpretación constitucional del interés moratorio exige su consideración como mecanismo resarcitorio y no punitivo y, de allí, la interpretación de la exigibilidad como vencimiento del plazo con base a los principios aplicables a las obligaciones de naturaleza civil, esto es, la exigencia del vencimiento de los plazos para su pago o impugnación o la firmeza de la obligación producida como consecuencia de la decisión de los recursos que se hayan ejercido, a los fines del cálculo de los intereses moratorios, insiste la Corte en que a la luz de la redacción del artículo 59, no queda duda de que la exigibilidad, como se había venido interpretando por el Supremo Tribunal, en su

Sala Político-Administrativa, es presupuesto de la indemnización por mora allí prevista.

Consecuencialmente, los intereses moratorios deben calcularse a partir de la fecha en que, habiéndose determinado y liquidado el impuesto a pagar y siendo exigible la obligación, el contribuyente incurrió en mora y no desde el día siguiente a aquel en que termina el ejercicio respectivo. Estos intereses suponen una obligación dineraria cuyo objeto es una cantidad líquida concretamente, un impuesto definitivamente exigible y liquidado con expresión de su monto.

Cuando se prevén los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario se evidencia la necesidad de observar un plazo (precisamente para determinar el incumplimiento de la contraprestación) dentro del cual ha de realizarse el pago y un acto administrativo definitivamente firme que así lo disponga en atención a las disposiciones legales pertinentes, so pena de que el contribuyente incurra en mora respecto de su obligación fiscal. Vuelve, pues, esta Corte, en base a los razonamientos que preceden, al criterio que pacíficamente había venido sosteniendo hasta el 7 de abril de 1.999, en el sentido de que se retoma la exigibilidad de la deuda tributaria como elemento esencial para que se causen los intereses moratorios a que se refiere la primera parte del artículo 59 del Código Orgánico Tributario.

Es con base a estas consideraciones que la Corte estima que el artículo 59 del Código Orgánico Tributario fija intereses moratorios, de acuerdo con los principios que regulan esta figura como resarcimiento al retardo en el cumplimiento de las obligaciones civiles (tributarias en este caso) y, de allí, que el mismo no resulte inconstitucional como se ha denunciado. Así se declara.

Por lo que se refiere al monto del interés se ha señalado que el mismo infringe los límites de los artículos 99 y 102 de la Constitución, debido a que la cuantía de la

tasa de interés fijada en el artículo 59 desborda la esencia y la naturaleza de los intereses moratorios y que la intención de la norma es el enriquecimiento del beneficiado con ella y no el resarcimiento de la pérdida sufrida. Los artículos cuya infracción se denuncia están referidos a la consagración del derecho de propiedad y no confiscación. Sin embargo, no aducen los recurrentes como el alegado desbordamiento de la esencia y naturaleza de los intereses moratorios infringiría las normas cuya violación se denuncia.

Este Supremo Tribunal ha sido riguroso en cuanto a exigir que las denuncias de inconstitucionalidad deban estar debidamente fundamentadas, rechazando las genéricas o imprecisas o aquellas en las que no se establece la necesaria conexión entre las circunstancias fácticas y jurídicas que se invocan. En este caso, considera la Corte que los recurrentes no fundamentan debidamente la denunciada inconstitucionalidad de la tasa, pues se limitan a calificarla de desbordante de la esencia y naturaleza de la figura, de carácter enriquecedor más no resarcitorio sin explicar como se vinculan tales argumentaciones con los derechos de propiedad y no confiscación cuya infracción se denuncia. No se observa en la denuncia planteada la inconstitucionalidad flagrante que, conforme a la doctrina jurisprudencial de esta Corte, debe plantearse para que proceda la inconstitucionalidad de una disposición legal (sentencias de fecha 31 de octubre de 1995, caso Municipio Sotillo del Estado Anzoátegui). Por estos motivos, la denuncia así planteada debe ser desestimada. Así se decide.

3.- Sobre los intereses compensatorios

Los intereses compensatorios a la tasa del doce (12%) anual se aplican en el caso de que la Administración Tributaria realice reparos por tributos, cuya determinación corresponda al sujeto pasivo, y se pagarán desde el momento del vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y hasta el pago del tributo.

La norma, en este caso, precisa que en caso de que el reparo sea objeto de impugnación, el cómputo se hará desde ese mismo momento, pero hasta la fecha en que el reparo quede firme, según lo ordenado en el acto administrativo o en la sentencia.

La parte recurrente afirma que estos intereses que la Ley llama compensatorios son en verdad moratorios, pues los mismos son especulativos o punitivos y que ese sistema es exorbitante y arbitrario, resultando violatorio de los artículos 99 y 102 de la Constitución, siendo, por demás normas punitivas que se adicionan a las demás sanciones aplicables. Indican asimismo que el artículo 59 desconoce los principios del sistema tributario que emergen del artículo 223 de la Constitución. También indican que violenta el derecho constitucional previsto en el artículo 68 pues incide en el ánimo del particular en cuanto que podría inhibir el ejercicio de su defensa.

Señalan que el Legislador estima que la autoliquidación que el contribuyente realiza tiene que coincidir de manera absoluta y total con el criterio interpretativo de la Administración, de manera que no haya nunca lugar a un reparo, porque de lo contrario se precipitan sobre el contribuyente reclamaciones económicas desmedidas que no tienen por objeto fortalecer la economía nacional, ni mejorar el nivel de vida de la población, ni muchísimo menos alcanzar objetivos de utilidad pública o de interés general, sino simplemente hacerlo víctima de exacciones irrazonables, violatorias de los artículos 223 y 99 de la Constitución; y finalmente, haciéndolo de un modo exorbitante que igualmente viola, por confiscatorio, el contenido del artículo 102 de la propia Carta. Además, se indica que dicho artículo desconoce un principio esencial de todo ordenamiento jurídico, reconocido implícitamente a través del artículo 50 de la Constitución, como es el necesario vínculo de causalidad que debe existir entre el daño sufrido y la conducta del agente del daño.

A los fines de la decisión, la Corte observa: Como bien enseña Giuliani Fonrouge, citando a Myrbach-Rheinfeld, también en esta materia tributaria es necesario el distingo entre intereses moratorios y compensatorios, y, apunta, los primeros, aplicables al pago tardío de impuestos y, los segundos, en caso de demorada restitución de las demasías percibidas por el Estado. Tal diferenciación es producto de la naturaleza de estos dos tipos de interés, en tanto que el primero es resarcitorio, los segundos constituyen una indemnización a la circunstancia de que los importes que en exceso de la obligación tributaria hayan sido injustamente detraídos durante cierto tiempo a la disposición de las partes. (Giuliani Fonrouge, Carlos María. Derecho Financiero, Volumen I, 3ª Edición. Depalma. Buenos Aires, 1984. pág. 508).

El interés compensatorio no postula –señala Melich Orsini- ni la exigibilidad de la deuda ni la mora del deudor, tienen como fundamento la necesidad de indemnizar el enriquecimiento sin causa que se produce para el vendedor al retener una cosa fructífera sin cumplir con el correspondiente que supone el contrato bilateral oneroso. (Melich Orsini, José. La Inflación y la Mora, en: Inflación y Derecho. XIX Jornadas J.M. Domínguez Escovar. Tipografía Litografía Horizonte C.A., Barquisimeto, 1994. pág. 54.)

El interés compensatorio se aplica entonces a las obligaciones con el objeto de recompensar o retribuir al acreedor por los frutos que se producen del bien que le ha sido entregado y durante el tiempo que este lo mantiene en su poder. En el caso de la compensación de la obligación tributaria, se ha aceptado el interés compensatorio cuando lo que se persigue es la retribución a la detracción del importe que en demasía ha percibido el Estado.

De manera que los intereses compensatorios –tal y como lo señala la opinión del Fiscal General de la República- tienen un carácter eminentemente retributivo, y

por ello operan como compensación al acreedor por la suma de dinero que éste ha erogado a favor del deudor, restableciendo el equilibrio económico roto, aun cuando no haya mora de una suma de dinero debida al acreedor. Sin embargo, contradice la inexistencia de mora como presupuesto de este tipo de interés la afirmación que en la opinión del Fiscal se hace al señalar que con motivo del nacimiento de la obligación tributaria, el Estado tiene un crédito contra el Contribuyente y si este crédito no es satisfecho en la oportunidad de ley, obviamente el contribuyente esta reteniendo en su esfera patrimonial fondos que no le pertenecen. Lo mismo cuando señala que el régimen de actualización exige la mora, siendo que los presupuestos para éste son los mismos que los aplicables al interés que la Ley denomina compensatorio.

En efecto, si la configuración del hecho imponible se acepta como momento en el que nace la obligación tributaria, y de allí que la determinación que se concreta con la formulación de un reparo tiene sólo efectos declarativos, es evidente que cuando el mismo se formula ya existe la mora del sujeto pasivo de la obligación. Por ello el interés que se aplica desde el momento en que surge la obligación del pago del tributo hasta que éste efectivamente se realiza, no puede concebirse de otra manera como no sea como mecanismo de resarcimiento por la demora producida en el cumplimiento de la obligación dineraria.

Queda así en evidencia que el interés regulado en esta parte de la norma no tiene carácter retributivo, sino que resarce a la Administración Tributaria el retardo en el cumplimiento de la obligación, en el caso de que ésta se determine por vía de reparo. La circunstancia de que se haya regulado su cálculo desde el mismo momento en que nace la obligación de autoliquidar y, por ende, de pagar el tributo, y que ellos corran aun habiéndose ejercido los recursos correspondientes no los convierte en un interés de carácter compensatorio, pues su fundamento sigue siendo el resarcimiento ante el retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria y no la retribución de los frutos de la cosa debida.

Puede entonces deducirse sin mayor esfuerzo el carácter resarcitorio del interés y de allí su naturaleza moratoria y no compensatoria. Más esta inadecuación de los términos no plantea en si misma inconstitucionalidad alguna. Es menester determinar si la aplicación del interés produce infracción de las normas constitucionales invocadas.

La previsión se refiere a la aplicación de intereses en el caso de ajustes provenientes de reparos por tributos cuya determinación corresponda al sujeto pasivo, a partir del vencimiento del plazo establecido para efectuar la autoliquidación y pago del tributo. Estos intereses serán calculados por la Administración Tributaria en la oportunidad en que el reparo quede firme según lo ordenado en el acto administrativo o en la sentencia, que confirme total o parcialmente el reparo, calculándose dichos montos hasta la fecha en que se produzca la decisión, según el caso.

Observa la Corte que el artículo 59 distinguiría, en efecto, dos tipos de resarcimiento por la mora, cuando ella esté referida a obligaciones tributarias establecidas por vía del reparo en los casos en que la determinación del tributo corresponda al sujeto pasivo, en cuyo supuesto se acumularían el interés que llama la Ley compensatorio desde el momento en que surgió la obligación de pagar y la fecha de la sentencia y el moratorio desde esta última oportunidad hasta que efectivamente se cumpla el pago debido. En efecto, el otro supuesto, sería el regulado en la primera parte de la norma y aplicable a todos los otros casos en que se determine la existencia de una obligación tributaria incumplida y con base a ello se hubieren aplicado sanciones.

Debe dogmáticamente señalar esta Corte en Pleno que lo que pudo haber previsto el legislador a través de la reforma del Código Orgánico Tributario de 1994 respecto a la creación de la figura de los intereses moratorios, sin desvirtuar su

propia naturaleza y coexistir con los intereses moratorios, hubiese sido prever la causación de dichos intereses compensatorios desde el momento en que nace la obligación tributaria para el sujeto pasivo de la misma y la fecha de pago del tributo dentro del plazo o período concedido por la ley sin entrar en supuestos de retardo o mora, sino simplemente permitiendo el beneficio del plazo para pagar a dicho sujeto en contraprestación de unos intereses por el fruto de la cosa en manos del deudor que deja de ser percibido por el acreedor desde el momento en que la deuda nace.

No obstante, se observa que, en los términos del Código Orgánico Tributario vigente, dicho interés debe calcularse "a partir del vencimiento del plazo establecido para efectuar la autoliquidación y pago del tributo" y "hasta la oportunidad en que el reparo quede firme según lo ordenado en el acto administrativo o en la sentencia, que confirme total o parcialmente el reparo."

Se incluye así de manera expresa el tiempo transcurrido durante el lapso en que se tramiten los recursos. Ya esta Corte al analizar los intereses moratorios en el punto precedente dejó establecida la inconstitucionalidad de tal forma de cómputo, por atentar efectivamente, y como ha sido denunciado, contra el libre acceso a la justicia administrativa o principio de la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 68 del Texto Fundamental. La inconstitucionalidad estriba, como ha sido señalado, en que se trata de un interés de naturaleza moratoria que pretende aplicarse durante el curso de los procedimientos o procesos tramitados para la determinación de la legalidad del reparo y durante los cuales, dicho acto carece de eficacia. Así se declara.

Por tal circunstancia esta Corte anula la regulación que contempla el llamado interés compensatorio, prevista en el párrafo primero del artículo 59. Así se decide.

Debe sin embargo observar esta Corte, que la mora, en tales casos, encuentra regulación en la primera parte del artículo 59, la cual ha de aplicarse con base a los principios aquí expuestos.

4.- De la indexación

El artículo 59 también prevé el mecanismo de la indexación, pero únicamente en el caso de ajustes provenientes de reparos por tributos cuya determinación corresponda al sujeto pasivo. En este supuesto, la cantidad adeudada será actualizada con base a la diferencia entre el último índice mensual de precios al consumidor en el área metropolitana de Caracas que haya publicado el Banco Central de Venezuela a la fecha de determinación de la actualización, y el índice mensual de precios al consumidor en la misma área que haya publicado dicho Banco, y correspondiente al mes inmediato anterior a la fecha de vencimiento general fijado para el pago de la obligación tributaria.

La norma ha sido cuestionada por violentar los artículos relativos al derecho de propiedad, no confiscación y capacidad contributiva, ya que se indica que el Legislador no puede imponer sobre el contribuyente la reparación del daño que se deriva de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda.

Se indica que el mecanismo de la actualización monetaria, tomando como base el índice de precios al consumidor del área metropolitana de Caracas, lejos de llevar la obligación tributaria a valores actuales, la expresa con un efecto distorsionante que supera de manera excesiva la legítima compensación perseguida por el Fisco por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda con el transcurso del tiempo.

Al respecto la Corte observa que el deterioro del valor de la moneda y su incidencia en las obligaciones dinerarias, en caso de haberse producido la mora, se ha planteado como motivo de preocupación de la doctrina civilista. Se ha

señalado, en este sentido que la pérdida del valor adquisitivo de la moneda es un hecho notorio que produce el empobrecimiento del acreedor en beneficio del deudor, y que resulta aún más injusto después de que éste ha caído en mora.

Se trata de un problema que afecta a todo acreedor de obligaciones pecuniarias y, como tal, es asunto que puede afectar igualmente a la Administración. Para corregir la injusticia que plantea la inflación respecto de las deudas dinerarias y asimismo la insuficiencia de la mora como mecanismo resarcitorio, se han sugerido distintas soluciones y una de ellas es, precisamente, la indexación.

Ha quedado en evidencia que la regulación del artículo 59 relativa al interés compensatorio –cuya nulidad ha sido previamente decidida- tenía una finalidad correctiva de esta situación.

Más el Legislador añadió, además, la indexación a los fines de la actualización del monto que en definitiva resulte adeudado por el contribuyente moroso. Sin embargo, el índice aplicable a los fines de la actualización se ha establecido en relación con el índice de precios al consumidor para el área metropolitana de Caracas. Obsérvese que la actualización u otorgamiento a la obligación tributaria de su valor real atañe a la determinación misma del tributo, y, por ende, a los principios que lo rigen debe estar igualmente sujeto el ajuste que el Legislador prevea a estos efectos.

El principio de la capacidad distributiva se explica –según Pérez de Ayala y Eusebio González- en dos planos: "1) El jurídico positivo: expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente, y es ésta la que define aquella capacidad y su ámbito. 2) El ético económico: denominado de justicia económica material, donde la capacidad contributiva designa la aptitud económica del sujeto para soportar, o ser destinatario de impuestos."

En este sentido, se ha afirmado la funcionalidad constitucional de dicho principio de la capacidad contributiva al entender que éste abarca todos aquellos que son esenciales a la justicia tributaria: generalidad, igualdad, equidad y proporcionalidad. Interesa aquí destacar la identidad producida entre el principio de la igualdad -Tamagno, Jarach, Villegas- con el de la capacidad contributiva en la materia tributaria.

Y esta igualdad impone en el campo tributario –y siguiendo a González Calderón- no una igualdad aritmética (impuesto de capitación), sino una distribución de la carga impositiva, de acuerdo con la condición económica de los contribuyentes. De allí que haya violación del principio de capacidad contributiva cuando se da un trato igual a los desiguales y no se procura un trato diferencial que garantice la equidad en la repartición de las cargas públicas.

La aplicación del índice de precios al consumidor del área metropolitana de Caracas, no es sólo un mecanismo que no refleja el índice inflacionario del país, como ya lo ha señalado la jurisprudencia en materia expropiatoria (decisión de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo de fecha 10-06-98) sino que constituye una vía discriminatoria que desconoce la necesaria proporcionalidad que obliga a mantener igual trato sólo con respecto a aquellos contribuyentes que se hallen en la misma categoría. No puede por tanto resultar aceptable la aplicación del índice de precios de la zona metropolitana de Caracas para todos los contribuyentes, con independencia del real efecto inflacionario del área donde éstos realizan la actividad económica gravada. De allí que –contrariamente a lo señalado por el Ministerio Público- el sistema de ajuste previsto en la norma impugnada puede no reflejar los reales efectos de la inflación en el monto de los tributos objeto de reparo, incrementándolos más allá del valor real y convirtiéndose, por ende, en un sistema tributario injusto, pues se estaría

exigiendo más tributo que el efectivamente causado y haciendo más oneroso el cumplimiento de la obligación tributaria.

No obstante lo anterior, cuando el Código Orgánico Tributario prevé la figura de la indexación lo hace sólo respecto a los casos en los cuales se formulen reparos u objeciones fiscales por parte de la administración tributaria, de manera que no concibe este medio correctivo por efecto de la inflación para todos los casos ni toma en cuenta la naturaleza de la obligación tributaria como una obligación dineraria (su cuantía es conocida desde que se determina o liquida), sino como una mera obligación de valor (como si se tratara de una obligación indemnizatoria o restitutoria), cuando antes bien el carácter meramente objetivo de la corrección monetaria llamaría a corregir en el tiempo el valor de la moneda en que la obligación (tributaria) es expresada. Concibe pues el legislador, en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, una sanción o castigo adicional para aquel sujeto que se ve afectado por una determinación oficiosa en la que haya resultado perdidoso, desvirtuándose de esta forma una figura que, antes que ser correctora del valor de la moneda por efecto de la inflación que permitiese aliviar la injusticia que representa para el acreedor un crédito nominal en el tiempo, es punitiva por el incumplimiento de la obligación tributaria.

Así, la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo afectado se vería afectada cuando la acción verificadora o fiscalizadora (caso de reparos) de la administración funcione como presupuesto fáctico y temporal del ajuste o corrección monetaria prevista en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario.

Además, la corrección monetaria de la obligación tributaria la convertiría en una obligación de valor y la sometería a elementos y cálculos aritméticos que no toman en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria sino el efecto inflacionario de la economía del país, con lo cual el fenómeno inflacionario premiaría al Estado venezolano y castigaría al particular en

circunstancias de extrema desigualdad. Por un lado, la inflación afectaría la economía del particular y, por el otro, sería un premio (resultado de un castigo) para el Estado que ajusta la obligación tributaria cuando lleva a cabo el ajuste de la obligación tributaria.

Aún más, conviene analizar los efectos que, sobre la capacidad contributiva del sujeto pasivo, conlleva un régimen de corrección monetaria, cuando la norma legal que la establece subsiste coetáneamente con la norma de carácter punitivo que establecen los intereses moratorios, figura esta respecto de la cual esta Corte ya se pronunció con anterioridad en esta misma decisión apoyando su constitucionalidad en los términos en que prevé la cuestionada norma del artículo 59 del Código Orgánico Tributario.

Así, la tasa activa bancaria es una rata en cuya estructuración se incluye un porcentaje equivalente a la retribución o rendimiento esperado por las entidades bancarias en su labor de intermediación y un porcentaje representativo del elemento "inflación", de manera tal que las instituciones bancarias obtengan un rendimiento sobre bases reales; lo cual es un hecho notorio cuando se señala el perjuicio económico que sobreviene cuando en el sistema bancario los rendimientos se fijan en porcentajes menores a los índices inflacionarios, llamado "tasa de interés negativas" y viceversa. Así, en sana teoría económica financiera, y no otra subyace en el fenómeno inflacionario, el rendimiento de cualquier inversión debe ubicarse en niveles superiores a los índices inflacionarios, y esto atañe también a la actividad financiera bancaria.

En la corrección monetaria, asimismo en el Código Orgánico Tributario, se verifica la aplicación de un índice con el fin de transformar una deuda o acreencia de naturaleza monetaria o dineraria en una obligación de valor y así lo ha reconocido la doctrina que, en el transcurso del tiempo, representará en moneda constante o, lo que es lo mismo, de igual poder adquisitivo, la deuda o acreencia que se ajusta.

De esta manera, la estructuración de una tasa de interés como remuneración del capital contiene (i) la corrección monetaria para evitar la erosión del poder adquisitivo de la cantidad de moneda representativa de la inversión o capital como efecto resarcitorio para quien da el capital o lo otorga en préstamo y por la otra, (ii) el monto de la remuneración o beneficio esperado de ese capital. En este sentido, la tasa convenida de interés bancaria será una tasa negativa en la medida que se ubique por debajo del índice que mide la inflación, en este caso: el ipc o índice de precios al consumidor, o bien, será positiva, en el caso contrario. Así, las tasas de interés activas bancarias a las que incluso se refiere el Código Orgánico Tributario en su artículo 59 cuando prevé la figura de los intereses moratorios como remuneración del capital, contienen en su estructura el índice de inflación a través del cual se mide la corrección monetaria.

De todo ello se infiere que, la aplicación de una norma en materia de intereses moratorios sobre deudas tributarias, a través de la aplicación de una tasa de interés promedio a la tasa activa bancaria, estaría orientada no sólo a la imposición de una pena pecuniaria por el daño causado al fisco nacional sino también a resarcir al fisco por la pérdida en el valor del poder adquisitivo por efectos de la inflación de una deuda cuyo pago por parte del deudor o sujeto pasivo será verificado en fecha posterior a su fecha de vencimiento. En todo caso, la corrección monetaria prevista en el Código Orgánico Tributario, conduce a la verificación de un mayor cuantía de la obligación monetaria del sujeto pasivo, que ya ha sido incrementada desde el mismo momento en que le es impuesta la obligación de pago de tales intereses a partir del momento en que el crédito se hace no solo líquido sino también exigible.

Conviene también aquí traer a colación lo acertadamente expresado por la doctrina venezolana, quien ha afirmado que la corrección monetaria, como mecanismo de ajuste del valor nominal de la deuda, constituye en realidad un

sistema con sus propios elementos tributarios, con su propia verdad, todo lo cual puede llegar a convertir a cualquier dogma de equidad, justicia tributaria y capacidad contributiva en dogmas inútiles conceptualmente (cfr. Oswaldo Padrón Amaré: "Inflación y Tributación: Un reto a la racionalidad de los sistemas tributarios" en Inflación y Derecho; XIX Jornadas J.M. Domínguez Escovar, Barquisimeto, Estado Lara, 1994, pp. 236).

Por ello, esta Corte estima que en efecto, la indexación, no como figura per se sino su mecanismo o aplicación, tal y como ha sido concebida en el artículo 59 del vigente Código Orgánico Tributario, infringe, por inconstitucional y sólo en cuanto a su mecanismo o forma de aplicación en materia tributaria y perniciosa coexistencia con la ya declarada constitucional figura de los intereses moratorios, el principio de la capacidad contributiva consagrado en el artículo 223 de la constitución. Así expresamente se declara.

Decisión

Con base en los razonamientos precedentemente expuestos, esta Corte Suprema de Justicia en Pleno, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, declara Parcialmente Con Lugar el recurso de nulidad por inconstitucionalidad interpuesto por los abogados JUSTO OSWALDO PAEZ-PUMAR, ARMINIO BORJAS H., ROSA AMALIA PAEZ-PUMAR DE PARDO, ENRIQUE LAGRANGE, MANUEL ACEDO SUCRE y ALFONSO GRATEROL JATAR, y por los abogados JIMMY MATHISON y GABRIEL RUAN SANTOS, en su condición de coadyuvantes, contra el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.727, Extraordinario, del 27 de mayo de 1994, en el sentido que se establece a continuación:

1) Se reconoce la vigencia y validez de la primera parte del aludido artículo 59, contenido de la obligación de todo contribuyente de pagar intereses de mora en los casos de falta de pago de la obligación tributaria, sanciones y accesorios

siempre que se trate de créditos líquidos y exigibles o de plazo vencido, en los términos expuestos en este fallo, por considerar que los mismos no coliden con disposición constitucional alguna.

2) Se declara la nulidad del Parágrafo Único del artículo 59 antes mencionado, que prevé el pago de intereses compensatorios y actualización monetaria en caso de ajustes provenientes de reparos, por ser tal extracto de la norma, contraria a la Constitución de la República en virtud de las consideraciones expuestas a lo largo de la presente decisión judicial.

Publíquese y regístrese.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 119 y 120 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, se ordena la publicación de la presente decisión en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela, indicando con toda precisión en el Sumario lo siguiente: "Declaratoria de nulidad parcial del artículo 59 del Código Orgánico Tributario".

Notifíquese la presente decisión al Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), a los fines de que dicho organismo comunique a todas sus dependencias el contenido de la misma y se ordenen las providencias pertinentes. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el salón de despacho de la Corte Suprema de Justicia, en Pleno, en Caracas, a los días del mes de de mil novecientos noventa y nueve. Años 189° de la Independencia y 140° de la Federación.

El Presidente,
IVÁN RINCÓN URDANETA

El Primer Vicepresidente,
HUMBERTO J. LA ROCHE

MENDOZA, PALACIOS, ACEDO, BORJAS, PÁEZ PUMAR & CÍA.
ABOGADOS

El Segundo Vicepresidente,
JOSÉ LUIS BONNEMAISÓN W.

Magistrados,

HILDEGARD RONDÓN DE SANSÓ
Magistrada-Ponente
ALIRIO ABREU BURELLI
HÉCTOR GRISANTI LUCIANI
NELSON RODRÍGUEZ GARCÍA
JOSÉ ERASMO PÉREZ-ESPAÑA
ANGEL EDECIO CÁRDENAS
JORGE ROSELL SENHENN
ANTONIO RAMÍREZ JIMÉNEZ
HERMES HARTING
HÉCTOR PARADISI LEÓN
BELÉN RAMÍREZ LANDAETA
ALBERTO MARTINI URDANETA

El Secretario,

ENRIQUE SÁNCHEZ RISSO

HRS/

Exp. 1046

En fecha siete (7) de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, siendo las doce y treinta de la tarde (12:30pm) se firmó el fallo que antecede y se difirió su publicación por haberse anunciado votos salvados. No aparece suscrito por el Magistrado Dr. José Erasmo Pérez-España, quien se retiró de la sesión para el momento de la votación.

El Secretario

(fdo) Enrique Sánchez Risso

Los Magistrados Hermes Harting, Humberto J. La Roche, Iván Rincón

Urdaneta y Alberto Martini Urdaneta, disienten del fallo que antecede, dictado por

la Corte Suprema de Justicia en Pleno, que declara parcialmente con lugar el recurso de nulidad por inconstitucionalidad interpuesto por los abogados Justo Oswaldo Páez Pumar, Arminio Borjas H., Rosa Amalia Páez-Pumar de Pardo, Enrique Lagrange, Manuel Acedo Sucre y Alfonso Graterol Jatar, contra el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4727 Extraordinario del 27 de mayo de 1999, por las razones que a continuación se exponen:

La sentencia de la cual disentimos expresa:

"...La aplicación del interés moratorio a la obligación tributaria ha sido aceptado como mecanismo de resarcimiento de los daños producidos a la Administración a consecuencia del retardo en el cumplimiento del pago del tributo debido. También se ha aceptado su aplicación respecto de los accesorios del tributo, incluidas las sanciones pecuniarias, lo cual ha reforzado el carácter resarcitorio, más que punitivo, del interés de mora en materia tributaria.

Doctrina y jurisprudencia han distinguido entre el carácter sancionatorio o penalizador de las sanciones pecuniarias (multas) previstas ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias y el carácter resarcitorio del interés por mora y, de allí, la explicación de su naturaleza como la de una sanción civil.

En este sentido, la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, partiendo de esta consideración, había venido aplicando los principios que derivan de la mora como sanción civil para regular su procedencia en el campo tributario.

Así, se había establecido que la causación de los intereses moratorios estaba en la falta de pago de la obligación tributaria y, por tanto, suprocedencia dependía de:

1. La existencia de un crédito tributario líquido, es decir, cuantificado, fijado su monto de manera expresa en un instrumento de pago expedido al efecto.
2. La fijación de un plazo para su pago, indicado de manera cierta en el instrumento de pago.
3. La notificación legal del sujeto pasivo de esa obligación, de manera que éste pudiese conocer el monto y la fecha de vencimiento de esa obligación a su cargo.
4. La exigibilidad de la obligación, es decir, el vencimiento del plazo concedido para el pago, por haber transcurrido íntegramente sin haberse suspendido la eficacia del acto por la interposición de algún recurso o petición o bien porque de haberse impugnado legalmente, esta acción hubiese sido decidida y declarado firme el acto de liquidación cuestionado. (Criterios resumidos en la sentencia de la Sala Político-Administrativa, caso MADOSA, de fecha 10-08-93).

No obstante lo anterior, la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, en decisión de su Sala Especial Tributaria II, de fecha 7 de abril de 1999, modificó su pacífica y reiterada jurisprudencia en materia de intereses moratorios, al concluir que conforme al derecho positivo y, específicamente, en base a las disposiciones del Código Orgánico Tributario de 1982 la "...liquidez de la deuda principal no es presupuesto necesario para la obligación de pagar intereses moratorios...", posición ésta que ha venido sosteniendo la Sala Político-Administrativa hasta el presente, incluso en casos de obligaciones surgidas con posterioridad a la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1.994, a pesar de que en este instrumento legal se alude a la exigibilidad de la obligación tributaria a los fines del nacimiento de los intereses moratorios.

En efecto, el criterio actual -que se expresa en el referido fallo- es que "...la "exigibilidad" de la obligación tributaria se ha querido remitir y asimilar a las características de la "exigibilidad" establecida para las obligaciones civiles, en las cuales se requiere que la obligación para ser "exigible", no debe estar sometida ni a término ni a condición suspensiva."

Bajo esta concepción, señala dicho fallo, la exigibilidad en materia tributaria, dentro de un marco generalizado de sistemas de autoliquidación, debe entenderse producida al verificarse el incumplimiento de "...los plazos y procedimientos que se establecen con el fin de no retardar indefinidamente la exigibilidad de la deuda tributaria y con el objeto de que para la hipótesis de que el sujeto pasivo no los cumpla no se haga necesario esperar la actuación de la administración para considerar "exigible" el tributo."

Concluye la decisión, señalando que en estos sistemas en los que la liquidación no puede efectuarse sin el concurso del sujeto pasivo "...se elimina la liquidez de la deuda como presupuesto de la exigibilidad y se somete el cumplimiento de la obligación a un término durante el cual, aun cuando la obligación ya ha nacido, el acreedor encuentra suspendido su derecho a cobrar el tributo causado y el deudor su obligación de pagarlo, pero una vez cumplido el término, la obligación se hace exigible por el solo vencimiento del mismo."

Por ello la falta de la exigibilidad como presupuesto de los intereses de mora en el artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982 y la utilización de la expresión "falta de pago dentro del término establecido" debe ser interpretada -según este criterio- como que el vencimiento del plazo para el pago o el plazo dado para autoliquidar produce la causación del interés de mora, con independencia de los recursos administrativos o judiciales que se hubieren intentado, pues éstos incidirían sobre los efectos (ejecutividad y ejecutoriedad) del acto de determinación de la obligación tributaria y no sobre la situación jurídica acaecida".

Luego asevera el referido fallo:

"En todo caso, es lo cierto que realizar con respecto a la exigibilidad una interpretación distinta a la que debe hacerse para la obligación civil, a los fines de dar cabida al interés moratorio, tiene más trascendencia que la que se ha dado, pues con ella no sólo se modifica el cómputo del interés, sino que se afecta la naturaleza misma de esta figura.

Ciertamente, pretender que la aplicación de la mora se halla supeditada al incumplimiento de la obligación de pago y no a la exigibilidad, en el sentido civil de la deuda, llevaría a convertir la mora en una sanción pecuniaria y no en el resarcimiento que indemniza la lesión patrimonial que tal incumplimiento produce.

Si la mora no es -tal y como lo ha sostenido la sustituta del Procurador General de la República- una pena sino una sanción civil, la exigibilidad que debe tenerse en cuenta como presupuesto para su procedencia es, precisamente, la definida para las obligaciones de esta naturaleza. Sólo así se respetaría el carácter indemnizatorio que al interés moratorio se atribuye en materia tributaria, pues su consideración punitiva violentaría, entre otros, el principio "non bis idem", que en materia sancionatoria proscribiera la duplicidad de sanciones por un mismo hecho y un mismo tipo de responsabilidad.

Y la interpretación que vincula la exigibilidad al incumplimiento de la obligación tributaria, entendido tal incumplimiento como la infracción de una norma administrativa que obliga al pago de una suma dentro de un plazo, y no a la existencia de una obligación dineraria y al carácter resarcitorio del interés, lo convierte sin duda, en una sanción pecuniaria, y como tal sujeta a los límites y principios de la actividad sancionadora del Estado.

Por ende, a la obligación tributaria, en materia de intereses moratorios, y bajo la actual redacción del artículo 59, han de aplicarse los principios de la obligación civil para la procedencia de ese interés, y en tal virtud, como lo estableció en la reiterada jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa, la causación de dicho interés estaría supeditada a la exigibilidad de la obligación, bien porque habría transcurrido el plazo previsto para su pago, bien porque no se habría suspendido la eficacia del acto por el ejercicio de algún recurso o porque de haberse impugnado legalmente, la acción hubiere sido decidida y declarado firme el acto de liquidación cuestionado".

Ahora bien, afirmar como lo hace la jurisprudencia de los Tribunales de Instancia, la no causación de los intereses moratorios sobre tributos impugnados mediante el ejercicio de los recursos legales, hasta dictarse sentencia definitivamente firme, consagratoria de la obligación tributaria, oportunidad a partir de la cual procede dicho recargo financiero, es desconocer el efecto declarativo de la determinación de la referida obligación, concretado en las circunstancias (sic) de nacer ésta al producirse el hecho generador del tributo, principio de orden doctrinario y legal (artículo 111 del Código Orgánico Tributario, vigente *ratione temporis*, en concordancia con los artículos 121 y siguientes).

Esta disquisición descarta la argumentación de iliquidez en función de la no exigencia de pago ni constitución de mora, habida consideración, además, de corresponder a un criterio doctrinariamente mayoritario en el campo de las obligaciones civiles, pero no en el ámbito tributario en razón de sus propias finalidades y carecimiento de fundamentación legal. Lo atinente a la exigibilidad de la obligación, como requisito de la mora es de menor controversia, dada la coincidencia que gira, independientemente de la naturaleza de la prestación (civil o tributaria) en torno al principio: "dies interpellat pro homine" (el plazo interpela por el hombre) originante de la mora de pleno derecho y su inexorable consecuencia: el pago de los intereses moratorios como resarcimiento del perjuicio causado (artículo 60 del Código Orgánico Tributario). Por ende, establecida la fecha cierta de la exigibilidad, a partir de la misma corren los intereses moratorios, salvo las causas de suspensión o paralización (artículos 173, 189 y 218 del Código Orgánico Tributario). Compartimos la tesis de adoptar la decisión de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 1993 (Madosa) los rígidos criterios de la doctrina clásica en materia de mora en las obligaciones civiles (crédito líquido, exigible, vencido y notificado), olvidando, en el campo de las obligaciones tributarias, las especiales características de las mismas, que implican un tratamiento diferente, sobre todo en los sistemas de autoliquidación, fundamentados en la flexibilización del requisito de liquidez, como elemento determinante del nacimiento de los intereses moratorios. En lo atinente a la exigibilidad, establecida doctrinariamente tanto en el ámbito civil como tributario,

la diferencia entre el nacimiento de la obligación y ese particular requisito, resulta perfectamente admisible, como elemento de interpretación legal, la tesis doctrinal y jurisprudencial de considerar, en los sistemas de autoliquidación, como cualidad de exigibilidad, el acaecimiento del término para efectuar la declaración y realizar el pertinente ingreso. El vencimiento del plazo como elemento de exigibilidad, determina la causación de los intereses moratorios, independientemente de los recursos administrativos o judiciales instaurados, pues éstos inciden únicamente sobre los efectos del acto contentivo de la obligación tributaria, y no sobre la situación jurídica acaecida, salvo la excepción relativa a la paralización del juicio donde se controviertan las impugnaciones propuestas. Queda así expresado el criterio de los Magistrados disidentes.

El Presidente, IVAN RINCON URDANETA (Disidente)

El Primer Vicepresidente, HUMBERTO J. LA ROCHE (Disidente)

El Segundo Vicepresidente, JOSE LUIS BONNEMAISON W.

Magistrados,

HILDEGARD RONDON DE SANZO

ALIRIO ABREU BURELLI

HÈCTOR GRISANTI LUCIANI

NELSON RODRIGUEZ GARCIA

JOSE ERASMO PEREZ-ESPAÑA

ANGEL EDECIO CARDENAS

JORGE ROSELL SENHENN

MENDOZA, PALACIOS, ACEDO, BORJAS, PÁEZ PUMAR & CÍA.
ABOGADOS

ANTONIO RAMIREZ JIMÉNEZ

HERMES HARTING (Disidente)

HECTOR PARADISI LEON

BELEN RAMIREZ LANDAETA

ALBERTO MARTINI URDANETA (Disidente)

El Secretario,

ENRIQUE SANCHEZ RISSO

Exp. 1046

VOTOS SALVADOS

En fecha siete (7) de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, siendo las doce y treinta de la tarde (12:30pm) se firmó el fallo que antecede y se difirió su publicación por haberse anunciado votos salvados. No aparece suscrito por el Magistrado Dr. José Erasmo Pérez-España, quien se retiró de la sesión para el momento de la votación.

El Secretario

(fdo) Enrique Sánchez Risso

Los Magistrados Hermes Harting, Humberto J. La Roche, Iván Rincón Urdaneta y Alberto Martini Urdaneta, disienten del fallo que antecede, dictado por la Corte Suprema de Justicia en Pleno, que declara parcialmente con lugar el recurso de nulidad por inconstitucionalidad interpuesto por los abogados Justo Oswaldo Páez Pumar, Arminio Borjas H., Rosa Amalia Páez-Pumar de Pardo, Enrique Lagrange, Manuel Acedo Sucre y Alfonso Graterol Jatar, contra el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4727 Extraordinario del 27 de mayo de 1999, por las razones que a continuación se exponen:

La sentencia de la cual disintimos expresa:

"...La aplicación del interés moratorio a la obligación tributaria ha sido aceptado como mecanismo de resarcimiento de los daños producidos a la Administración a consecuencia del retardo en el cumplimiento del pago del tributo debido. También se ha aceptado su aplicación respecto de los accesorios del tributo, incluidas las sanciones pecuniarias, lo cual ha reforzado el carácter resarcitorio, más que punitivo, del interés de mora en materia tributaria.

Doctrina y jurisprudencia han distinguido entre el carácter sancionatorio o penalizador de las sanciones pecuniarias (multas) previstas ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias y el carácter resarcitorio del interés por mora y, de allí, la explicación de su naturaleza como la de una sanción civil.

En este sentido, la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, partiendo de esta consideración, había venido aplicando los principios que derivan de la mora como sanción civil para regular su procedencia en el campo tributario.

Así, se había establecido que la causación de los intereses moratorios estaba en la falta de pago de la obligación tributaria y, por tanto, su procedencia dependía de:

1. La existencia de un crédito tributario líquido, es decir, cuantificado, fijado su monto de manera expresa en un instrumento de pago expedido al efecto.
2. La fijación de un plazo para su pago, indicado de manera cierta en el instrumento de pago.
3. La notificación legal del sujeto pasivo de esa obligación, de manera que éste pudiese conocer el monto y la fecha de vencimiento de esa obligación a su cargo.
4. La exigibilidad de la obligación, es decir, el vencimiento del plazo concedido para el pago, por haber transcurrido íntegramente sin haberse suspendido la eficacia del acto por la interposición de algún recurso o petición o bien porque de haberse impugnado legalmente, esta acción hubiese sido decidida y declarado firme el acto de liquidación cuestionado. (Criterios resumidos en la sentencia de la Sala Político-Administrativa, caso MADOSA, de fecha 10-08-93).

No obstante lo anterior, la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, en decisión de su Sala Especial Tributaria II, de fecha 7 de abril de 1999, modificó su pacífica y reiterada jurisprudencia en materia de intereses moratorios, al concluir que conforme al derecho positivo y, específicamente, en base a las disposiciones del Código Orgánico Tributario de 1982 la "...liquidez de la deuda principal no es presupuesto necesario para la obligación de pagar intereses moratorios...", posición ésta que ha venido sosteniendo la Sala Político-Administrativa hasta el presente, incluso en casos de obligaciones surgidas con posterioridad a la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1.994, a pesar de que en este instrumento legal se alude a la exigibilidad de la obligación tributaria a los fines del nacimiento de los intereses moratorios.

En efecto, el criterio actual -que se expresa en el referido fallo- es que "...la "exigibilidad" de la obligación tributaria se ha querido remitir y asimilar a las

características de la "exigibilidad" establecida para las obligaciones civiles, en las cuales se requiere que la obligación para ser "exigible", no debe estar sometida ni a término ni a condición suspensiva."

Bajo esta concepción, señala dicho fallo, la exigibilidad en materia tributaria, dentro de un marco generalizado de sistemas de autoliquidación, debe entenderse producida al verificarse el incumplimiento de "...los plazos y procedimientos que se establecen con el fin de no retardar indefinidamente la exigibilidad de la deuda tributaria y con el objeto de que para la hipótesis de que el sujeto pasivo no los cumpla no se haga necesario esperar la actuación de la administración para considerar "exigible" el tributo."

Concluye la decisión, señalando que en estos sistemas en los que la liquidación no puede efectuarse sin el concurso del sujeto pasivo "...se elimina la liquidez de la deuda como presupuesto de la exigibilidad y se somete el cumplimiento de la obligación a un término durante el cual, aun cuando la obligación ya ha nacido, el acreedor encuentra suspendido su derecho a cobrar el tributo causado y el deudor su obligación de pagarlo, pero una vez cumplido el término, la obligación se hace exigible por el solo vencimiento del mismo."

Por ello la falta de la exigibilidad como presupuesto de los intereses de mora en el artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982 y la utilización de la expresión "falta de pago dentro del término establecido" debe ser interpretada -según este criterio- como que el vencimiento del plazo para el pago o el plazo dado para autoliquidar produce la causación del interés de mora, con independencia de los recursos administrativos o judiciales que se hubieren intentado, pues éstos incidirían sobre los efectos (ejecutividad y ejecutoriedad) del acto de determinación de la obligación tributaria y no sobre la situación jurídica acaecida".

Luego asevera el referido fallo:

"En todo caso, es lo cierto que realizar con respecto a la exigibilidad una interpretación distinta a la que debe hacerse para la obligación civil, a los fines de dar cabida al interés moratorio, tiene más trascendencia que la que se ha dado, pues con ella no sólo se modifica el cómputo del interés, sino que se afecta la naturaleza misma de esta figura.

Ciertamente, pretender que la aplicación de la mora se halla supeditada al incumplimiento de la obligación de pago y no a la exigibilidad, en el sentido civil de la deuda, llevaría a convertir la mora en una sanción pecuniaria y no en el resarcimiento que indemniza la lesión patrimonial que tal incumplimiento produce.

Si la mora no es -tal y como lo ha sostenido la sustituta del Procurador General de la República- una pena sino una sanción civil, la exigibilidad que debe tenerse en

cuenta como presupuesto para su procedencia es, precisamente, la definida para las obligaciones de esta naturaleza. Sólo así se respetaría el carácter indemnizatorio que al interés moratorio se atribuye en materia tributaria, pues su consideración punitiva violentaría, entre otros, el principio "non bis idem", que en materia sancionatoria proscribía la duplicidad de sanciones por un mismo hecho y un mismo tipo de responsabilidad.

Y la interpretación que vincula la exigibilidad al incumplimiento de la obligación tributaria, entendido tal incumplimiento como la infracción de una norma administrativa que obliga al pago de una suma dentro de un plazo, y no a la existencia de una obligación dineraria y al carácter resarcitorio del interés, lo convierte sin duda, en una sanción pecuniaria, y como tal sujeta a los límites y principios de la actividad sancionadora del Estado.

Por ende, a la obligación tributaria, en materia de intereses moratorios, y bajo la actual redacción del artículo 59, han de aplicarse los principios de la obligación civil para la procedencia de ese interés, y en tal virtud, como lo estableció en la reiterada jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa, la causación de dicho interés estaría supeditada a la exigibilidad de la obligación, bien porque habría transcurrido el plazo previsto para su pago, bien porque no se habría suspendido la eficacia del acto por el ejercicio de algún recurso o porque de haberse impugnado legalmente, la acción hubiere sido decidida y declarado firme el acto de liquidación cuestionado".

Ahora bien, afirmar como lo hace la jurisprudencia de los Tribunales de Instancia, la no causación de los intereses moratorios sobre tributos impugnados mediante el ejercicio de los recursos legales, hasta dictarse sentencia definitivamente firme, consagratoria de la obligación tributaria, oportunidad a partir de la cual procede dicho recargo financiero, es desconocer el efecto declarativo de la determinación de la referida obligación, concretado en las circunstancias (sic) de nacer ésta al producirse el hecho generador del tributo, principio de orden doctrinario y legal (artículo 111 del Código Orgánico Tributario, vigente *ratione temporis*, en concordancia con los artículos 121 y siguientes).

Esta disquisición descarta la argumentación de iliquidez en función de la no exigencia de pago ni constitución de mora, habida consideración, además, de corresponder a un criterio doctrinariamente mayoritario en el campo de las obligaciones civiles, pero no en el ámbito tributario en razón de sus propias finalidades y carecimiento de fundamentación legal.

Lo atinente a la exigibilidad de la obligación, como requisito de la mora es de menor controversia, dada la coincidencia que gira, independientemente de la naturaleza de la prestación (civil o tributaria) en torno al principio: "dies interpellat pro homine" (el plazo interpela por el hombre) originante de la mora de pleno derecho y su inexorable consecuencia: el pago de los intereses moratorios como resarcimiento del perjuicio causado (artículo 60 del Código Orgánico Tributario). Por ende, establecida la fecha cierta de la exigibilidad, a partir de la misma corren los intereses moratorios, salvo las causas de suspensión o paralización (artículos 173, 189 y 218 del Código Orgánico Tributario).

Compartimos la tesis de adoptar la decisión de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 1993 (Madosa) los rígidos criterios de la doctrina clásica en materia de mora en las obligaciones civiles (crédito líquido, exigible, vencido y notificado), olvidando, en el campo de las obligaciones tributarias, las especiales características de las mismas, que implican un tratamiento diferente, sobre todo en los sistemas de autoliquidación, fundamentados en la flexibilización del requisito de liquidez, como elemento determinante del nacimiento de los intereses moratorios.

En lo atinente a la exigibilidad, establecida doctrinariamente tanto en el ámbito civil como tributario, la diferencia entre el nacimiento de la obligación y ese particular requisito, resulta perfectamente admisible, como elemento de interpretación legal, la tesis doctrinal y jurisprudencial de considerar, en los sistemas de autoliquidación, como cualidad de exigibilidad, el acaecimiento del término para efectuar la declaración y realizar el pertinente ingreso.

El vencimiento del plazo como elemento de exigibilidad, determina la causación de los intereses moratorios, independientemente de los recursos administrativos o judiciales instaurados, pues éstos inciden únicamente sobre los efectos del acto contentivo de la obligación tributaria, y no sobre la situación jurídica acaecida, salvo la excepción relativa a la paralización del juicio donde se controviertan las impugnaciones propuestas.

Queda así expresado el criterio de los Magistrados disidentes.

El Presidente,

IVAN RINCON URDANETA (Disidente)

El Primer Vicepresidente,

HUMBERTO J. LA ROCHE (Disidente)

El Segundo Vicepresidente,

JOSE LUIS BONNEMAISON W.

Magistrados,

HILDEGARD RONDON DE SANZO

MENDOZA, PALACIOS, ACEDO, BORJAS, PÁEZ PUMAR & CÍA.
ABOGADOS

ALIRIO ABREU BURELLI

HÈCTOR GRISANTI LUCIANI

NELSON RODRIGUEZ GARCIA

JOSE ERASMO PEREZ-ESPAÑA

ANGEL EDECIO CARDENAS

JORGE ROSELL SENHENN

ANTONIO RAMIREZ JIMENEZ

HERMES HARTING (Disidente)

HECTOR PARADISI LEON

BELEN RAMIREZ LANDAETA

ALBERTO MARTINI URDANETA (Disidente)

El Secretario,

ENRIQUE SANCHEZ RISSO

Exp. 1046