

**CONSIDERACIONES SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD
Y LEGALIDAD DEL ARTICULO 59 DEL
CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO.
SU JUSTICIA INTRINSECA.**

Oswaldo Páez-Pumar

El lector apreciará en el texto las razones por las cuales el título de este trabajo se refiere a la constitucionalidad y a la legalidad del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, ya que pareciera que no es susceptible de plantearse el tema de la contrariedad a la ley, cuando se trata precisamente de una norma de rango legal, sobretodo si ella se encuentra contenida en una ley orgánica como lo es el Código Orgánico Tributario. No obstante, hemos querido usar ese título con el propósito de dejar establecido desde el primer momento que vamos a entrar en polémica.

La glosa que aspiramos a desarrollar sobre el contenido del artículo 59 del Código Orgánico Tributario promulgado el año 1994, no se limitará a la explicación exegética del contenido de dicho artículo, sino que aprovechando las experiencias que hemos tenido en el ejercicio de la profesión, pondrá de manifiesto las razones, en buena medida sinrazones, que acompañaron a estas reformas legales.

Aunque el texto del artículo en cuestión es sólo parcialmente nuevo, pues algunos de sus normas en forma un poco diversa aparecieron en la reforma del año 1992 y se derivan de conceptos del primer Código de 1982, para facilidad y brevedad de la exposición, lo tomaremos como si se tratara de un texto enteramente nuevo, prescindiendo de los orígenes ya dichos, o más propiamente, analizaremos el contenido del artículo como si la redacción actual correspondiera

al texto del primigenio Código, para poder destacar lo que históricamente constituyó novedad en relación al ordenamiento tributario imperante hasta ese momento, representado por la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y la Ley de Impuesto sobre la Renta. Con lo introducido como novedad en la reforma de 1994, no habrá necesidad de tal recurso, pues tal como está situado históricamente se puede comparar directamente con la normativa anterior.

I

Los intereses moratorios

El primer párrafo del artículo 59 dispone lo 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".

No nos pasa inadvertido que el concepto que analizaremos seguidamente, fue tomado en su redacción original, la del primer Código Orgánico Tributario, de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como señalaremos luego al analizar el denominado Parágrafo Unico del artículo 59, pero esa precedencia se explica en razón de que los trabajos de elaboración del Código fueron lentos; y conceptos que habían sido desarrollados y aprobados por los proyectistas del Código, fueron incorporados en una reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, "para que no tuviera que esperar hasta que el Código estuviera completo", por lo que no se invalida la afirmación anterior de que el Código representa la novedad legislativa.

Dicho párrafo fija la tasa para el cálculo de los intereses moratorios. Desde antes de la promulgación del Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional de una manera más amplia para todas las rentas, y consiguientemente para todos los tributos, consagra el principio según el cual la falta de pago en la fecha en que fuese exigible hace surgir la obligación de pagar intereses, desde el día en que se hizo exigible el pago hasta el día en que se efectúe, a la rata del 1% mensual, es decir una tasa anual del 12%.

Esta reforma, como fácilmente se advierte, se limita a una variación de la tasa a la cual deben calcularse los intereses moratorios, del 12% anual a una variable calculada mensualmente a razón de tres (3) puntos porcentuales por encima de la tasa máxima activa bancaria.

El párrafo segundo del artículo 59 dispone que para estos fines la Administración tributaria publicará dentro de los primeros cinco (5) días hábiles de cada mes, la tasa máxima activa bancaria correspondiente al mes anterior. Podemos apreciar que el Código Orgánico Tributario tan sólo sigue a la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, que fijaba la tasa dicha "salvo que las leyes fiscales especiales fijaren una distinta", sólo que en lugar de venir la fijación por ley especial, se impone por ley general.

Pareciera que siendo así poco hay que decir sobre el contenido de la norma, pero no; algo podemos decir sobre la legalidad, aunque la vamos a abordar tratando el tema de su justicia intrínseca.

La tasa del 12% impuesta para las obligaciones tributarias demoradas tiene correspondencia con otra serie de principios que aparecen en diversos textos legales y que permiten justificar el contenido de la norma, es decir, la proporcionalidad que necesariamente debe existir entre la falta y la sanción. ¿Cuáles son esas reglas?. El artículo 1.277 del Código Civil, que establece el

interés legal para las obligaciones que tienen por objeto cantidades de dinero, salvo disposición especial; la causación de pleno derecho de intereses por las deudas mercantiles líquidas y exigibles a la tasa corriente del mercado, siempre que ésta no sobrepase el 12% (Art. 108 del Código de Comercio); el límite del 12% al préstamo de dinero garantizado con hipoteca (Art. 1.746 del Código Civil); la conceptualización (ya superada) de usurario para todo interés que sobrepasase el 12% anual; y otras normas, como las resoluciones del Banco Central de Venezuela, en las cuales no vale la pena detenerse, ni hacer el esfuerzo de citarlas, porque no lo requiere esta glosa para dejar establecido el punto de la correspondencia..

Debemos conceder que sustituido el sistema de tasas de interés rígidas y controladas y superada la restricción, más mental que jurídicamente válida, según la cual so pena de incurrir en usura no se podía superar la tasa del 12% anual, era natural que el Fisco Nacional aspirara a la revisión y superación del límite establecido en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional. Sin embargo, hay que advertir, en honor a la verdad histórica y jurídica, que la superación del límite del 12% (12% sobre la tasa de redescuento del Banco Central sin pasar del 18%), fue introducida en la Ley de Impuesto sobre la Renta en 1981, cuando todavía imperaba el sistema de tasas rígidas y controladas.

¿La nueva tasa de "tres puntos porcentuales sobre la tasa máxima activa bancaria" tiene correspondencia con las otras normas del ordenamiento jurídico vigente relacionadas con intereses y con la mora? Nuestra respuesta es negativa. En efecto, la imposición del pago de intereses moratorios constituye un resarcimiento al acreedor por el perjuicio que el retardo del deudor le ocasiona; y dejando a un lado consideraciones políticas relacionadas con los problemas de ejecución del presupuesto (siempre sobre base estimada) y

de ejecución de obras públicas, que pensamos que necesariamente deben excluirse del análisis y en lo que no nos detenemos por ser objeto distinto al que nos ocupa, el perjuicio del acreedor tendría que mirarse en términos del posible rendimiento, que el pago oportuno le hubiera proporcionado.

Ese rendimiento, tratándose de obligaciones que tienen por objeto cantidades de dinero, como ya dijimos es el interés legal (Art. 1.277 del Código Civil), salvo las disposiciones especiales, que obviamente permiten estipular una tasa diferente, pero que debe encontrar su límite en el carácter resarcitorio de los daños y perjuicios por el retardo; y que jamás podrá estar representada por la tasa máxima activa bancaria y muchísimo menos, por tres puntos porcentuales por encima de ella.

En efecto, ¿cuál es el perjuicio que se pretende resarcir al acreedor cuando se le satisfacen los intereses de mora? Obviamente el beneficio que hubiera podido obtener de la utilización de las sumas de dinero oportunamente pagadas.

La tasa máxima activa bancaria no constituye ni siquiera el beneficio que obtienen los institutos bancarios por la utilización del dinero a través de los préstamos que otorgan. Para demostrarlo basta destacar que por el solo hecho de tratarse de una tasa máxima, es evidente que no todas las operaciones bancarias son efectuadas a esa tasa, que el beneficio que se deriva para los institutos bancarios no es ni siquiera la tasa activa, puesto que debe tomarse en consideración la carga que significa para ellos el costo del dinero que prestan; y además, que se debe agregar a este costo, o como parte del mismo, los distintos encajes a los cuales están obligados los institutos de crédito.

De manera que lo que salta a la vista es que la tasa de intereses moratorios fijada por el primer párrafo del artículo 59 del Código Orgánico

Tributario no representa un resarcimiento al acreedor, por el beneficio del cual se le priva al imposibilitarle el uso del dinero que le ha debido ser pagado a tiempo, conforme a lo que es propio de la mora, sino más bien constituye una penalización que origina para la Administración un enriquecimiento, que supera ampliamente el carácter indemnizatorio que tienen los intereses moratorios.

No se puede aceptar como argumento para contradecir lo dicho, la simple facultad del legislador para fijar la tasa, porque ello representa tan sólo una "legalidad estrictamente formal", cuya debilidad se evidencia al ser reducido el argumento al absurdo **¿por qué no, cien puntos porcentuales sobre la tasa máxima activa bancaria, o mil puntos o un millón de puntos?**

Lo que estamos planteando es que el párrafo en cuestión distorsiona de tal modo el lenguaje, el significado propio de las palabras según la conexión de ellas entre sí, (art. 4° del C.C.), que califica como intereses moratorios lo que en realidad es una sanción, una penalización, verdadera intención del legislador (en este caso el Ejecutivo), que esconde, burdamente camuflajeada bajo la forma de intereses moratorios, o bajo el nombre de intereses moratorios, para evitar que se la cuestione por representar una doble sanción a la misma falta y, prevalido de esa páfida distorsión que ha llevado al Congreso a delegar en el Ejecutivo la función de legislar.

Podemos afirmar que la norma del artículo 4° del Código Civil encierra algo más que un principio legal. Para el intérprete es una regla, pero es además una condición necesaria al entendimiento social y como tal se impone al reglamentador y al legislador. Particularmente pensamos que a ese principio está sujeto el Ejecutivo cuando actúa como legislador por delegación, pues cuando modifica la naturaleza de ciertas instituciones desborda, o puede desbordar, los límites de la autorización otorgada.

Agreguemos que como la disposición que fija la tasa de interés se aplica no sólo a los tributos, sino a las sanciones y accesorios, las más de las veces originadas en el retardo mismo del pago de los tributos, la disposición tiene el efecto de una espiral que hace más clara "la intención del legislador" que persigue una penalización desmedida al deudor que sólo se explica por un ilusorio intento de generar tal temor en los contribuyentes ante la exorbitancia de la sanción, que quede inhibida de manera absoluta la posibilidad del retardo.

Vana ilusión que contribuye, como tantas otras en nuestra historia legislativa, a hacer de la norma de la ley no un principio de aplicación cotidiana, sino una especie de espada de Damocles que se coloca no pendiendo del techo, sino en las manos del funcionario encargado de su aplicación y con la que se atemoriza al ciudadano bajo la amenaza de "aplicarle todo el peso de la ley".

A pesar de que en Venezuela prevalece entre los funcionarios públicos una visión maniquea donde el Estado es el representante del bien, no pervertido por los mezquinos intereses particulares, especialmente los crematísticos que representan el mal, los redactores de la reforma convirtieron las acreencias de dinero en razón de los tributos, en una actividad de la más pura raigambre mercantilista pues los créditos tributarios son hoy por hoy, los de más alta rentabilidad en el país; y a su titular, el Estado, en un comerciante más.

Hasta aquí la apreciación del carácter injusto de la norma, que desnaturaliza los intereses moratorios que pretende regular y que compromete la legitimidad de su aplicación simultánea con las otras sanciones contempladas en el Código. Podemos llegar a aceptar que, sin perder su naturaleza resarcitoria, los proyectistas hubieran llegado a establecer para los contribuyentes morosos la obligación de pagar intereses a la tasa máxima pasiva, que es la que podría el contribuyente aspirar a recibir, como renta de las cantidades de dinero no

enteradas oportunamente al Fisco para la cancelación de los tributos; y que es la misma que recibiría el Estado por la colocación de esos fondos. Cualquier extensión de la obligación de indemnizar al acreedor de cantidades de dinero por parte del deudor moroso, más allá de lo expuesto, sólo puede encontrar cabida dentro del concepto de daño mayor, al cual nos referiremos al analizar el tema de la actualización monetaria.

II

El párrafo único

Novedad en la reforma de 1994.

El denominado párrafo único, en realidad el tercer párrafo del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, dispone lo siguiente:

"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 al 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 la 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".

Son dos las reglas contenidas en el párrafo citado que analizaremos en orden inverso a como aparecen enunciadas, primero la relativa a los intereses compensatorios y en segundo lugar, la de la actualización monetaria.

II.a

Los intereses compensatorios.

Para poder comprender la regla relativa a estos denominados intereses compensatorios es necesario revisar históricamente el cobro de intereses por parte de la Administración. Centrados en el impuesto sobre la renta, que desde su creación ha sido la renta tributaria más importante del Estado, podemos transitar el camino.

El cobro de intereses moratorios, originados por impuestos líquidos y exigibles no cancelados a su vencimiento, se realizaba con fundamento en la disposición de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional ya citada.

La liquidación del impuesto sobre la renta era un acto unilateral de la Administración que tenía lugar un cierto tiempo después que el contribuyente presentaba su declaración. En la gran mayoría de los casos la liquidación se basaba en la propia declaración y el contribuyente pagaba en la oportunidad u oportunidades (si el impuesto era liquidado en varias porciones) determinadas en la planilla de liquidación.

El retardo en el pago de estas liquidaciones generaba, como ya dijimos, intereses moratorios a la tasa del 1% mensual, establecida en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

En muy contadas ocasiones la Administración liquidaba el impuesto apartándose de la declaración del contribuyente, de hecho reparando la declaración en el acto unilateral de liquidación y originado indefectiblemente la formulación del recurso por parte del contribuyente, lo que traía como consecuencia la demora en el pago del impuesto hasta que el recurso fuera resuelto.

En tales situaciones no resultaba clara la procedencia de los intereses, particularmente si la sentencia definitiva no ordenaba el pago íntegro de los impuestos liquidados.

Por esta misma razón la prudencia orientó a la Administración a liquidar siguiendo la declaración del contribuyente y a formular los reparos por separado. Se aseguraba así el pago oportuno del impuesto, que el propio contribuyente estimaba adeudar, la posibilidad de liquidar intereses si no se pagaba oportunamente; y circunscribía solamente al monto de los reparos las cantidades que dejarían de ingresar en forma inmediata al Fisco, por razón de los recursos interpuestos contra ellas y los intereses cuya procedencia podía no resultar clara, estarían limitados a los generados por las cantidades reparadas.

Sin embargo, como en algunas hipótesis en las cuales la Administración liquidaba los impuestos en forma distinta a lo declarado por el contribuyente, originando recursos que afectaban el cobro de la totalidad de la liquidación, en la reforma del año de 1966 se consideró necesario introducir la siguiente disposición:

"Declarado totalmente sin lugar el recurso interpuesto, deberá imponerse al recurrente por concepto de intereses el pago de una

cantidad equivalente al uno por ciento (1%) mensual sobre el total de la liquidación impugnada, computable a partir de la fecha de interposición del recurso.

"El tribunal sólo podrá eximir dicho interés al recurrente cuando a su juicio hubiere motivos racionales para interponer el recurso, lo cual deberá hacerse mediante exposición motivada en la sentencia".

No nos ocupa ahora el análisis de esta disposición, pero como puede apreciarse de su sola lectura, los intereses a tasa del 1% mensual, son los mismos de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y el período durante el cual se computan, es el representado por la demora en el pago de la planilla liquidada desde la fecha de su exigibilidad (normalmente el mismo plazo contemplado para la interposición del recurso) y la fecha del pago, que será la del cumplimiento de la sentencia.

El párrafo segundo del artículo confunde los intereses, con una especie de condenatoria en costas, dispensable a juicio del tribunal.

A pesar de la existencia de la norma ya citada de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, pareciera que el legislador consideró necesario repetirse a sí mismo, estableciendo de nuevo estos intereses. Sin embargo, no fue exactamente así. Lo que ocurrió fue que existían serias dudas sobre la procedencia del cobro de los intereses moratorios establecidos en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

¿Qué originaba la duda sobre la procedencia de los intereses, cuando se decidía finalmente el recurso?.

De una parte la discusión sobre sí la exigibilidad del tributo liquidado se originaba con la sentencia (carácter constitutivo), o con el vencimiento del plazo

para pagar la planilla, suspendido por la interposición del recurso y reestablecido por la sentencia (carácter declarativo).

No analizaremos la hipótesis del pago previo de la planilla, de acuerdo con el llamado principio "solve et repete", que en cierta forma podría considerarse como indicativo de la efectiva fecha de exigibilidad del pago del tributo; y por consiguiente de la necesidad de concluir en el carácter mero declarativo de la sentencia, por la circunstancia de que la posibilidad de sustituir el pago con fianza, hizo del pago previo una cuestión teórica; y porque el cobro ejecutivo de que trata el artículo de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional ya citado, así como el correspondiente en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, para los reparos de este organismo, no ha tenido que sea de nuestro conocimiento aplicación en la práctica. Por supuesto, en caso de resultar improcedente el reparo, pagado previamente en virtud del "solve et repete", o el embargo ejecutivo practicado contra el contribuyente, surgiría para la Administración no simplemente la obligación de devolver lo recibido o lo embargado, sino la de indemnizar.

De la otra parte, la propia naturaleza de la planilla de liquidación. No susceptible de ser cancelada parcialmente. Por esta razón, si el reparo no era declarado totalmente con lugar la Administración se veía precisada a emitir una nueva planilla y a anular la anterior, por lo que el contribuyente podía alegar que no se encontraba en mora, ya que la planilla de liquidación que estaba obligado a cancelar había sido emitida después de la sentencia, la anterior nula, era incapaz de producir ningún efecto y mal podría generar intereses.

Esto explica la razón por la cual apareció en la Ley de Impuesto sobre la Renta la disposición ya citada, aunque no permitió resolver el problema real que tenía la Administración para el cobro de intereses moratorios, ya que dejada a un lado la cuestión del carácter constitutivo o declarativo de la sentencia, que en

nuestra opinión no ha lugar, pensamos que los efectos de la sentencia, como declarativa que es, se retrotraen a la fecha de exigibilidad del tributo liquidado en la planilla, el problema real surgía justamente cuando el recurso era declarado parcialmente con lugar, por las razones ya dichas acerca de la necesidad de librar una nueva planilla y la imposibilidad de cancelar parcialmente.

No nos detendremos a analizar, ya que sería tema de otro estudio, como puede tener efecto declarativo la sentencia que declara parcialmente con lugar el reparo si implica la necesidad de un nuevo acto administrativo consistente en el libramiento de una nueva planilla de liquidación.

El legislador obvió la calificación de los intereses, desde luego que si los llamaba moratorios, se le objetaría lo innecesario de la norma por ya estar previstos en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, o la pretensión de cobrarlos dos veces comprometiendo la validez de la disposición, por lo que tuvo que recurrir a hacer de los tales intereses una suerte de condenatoria en costas, sólo aplicable en caso de vencimiento total y por lo tanto, haciendo inalcanzable el objetivo de lograr cobrar intereses de mora sobre los tributos no pagados oportunamente, en los reparos declarados parcialmente con lugar.

Como ya advertimos antes, el legislador (que en esta materia siempre ha sido el Ejecutivo) se dio por bien servido con la máxima "aplicarle todo el peso de la ley" al que fuera vencido totalmente, cobrándole dos veces los mismos intereses, sobre las mismas cantidades, durante el mismo período de tiempo, una vez calificándolos de intereses (Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional) y en otra configurando una especie de costas procesales (Ley de Impuesto sobre la Renta), para así recuperar del vencido totalmente, lo que no podía obtener frente al vencido parcialmente.

Esta deformación de las instituciones y de los conceptos por parte del legislador, condujo en este caso particular, a que se objetara y así fuera acogido por los Tribunales y la Corte Suprema de Justicia, la pretensión de cobro de tales intereses durante un término superior al que debía haber durado el proceso desde la interposición del recurso hasta la sentencia definitiva, de acuerdo con los plazos prefijados en la propia Ley de impuesto, para cada uno de los actos del proceso.

Posteriormente, en el año de 1981 al producirse una reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta se introdujo un nuevo artículo, que luego pasaría a quedar incorporado con ligeras modificaciones al Código Orgánico Tributario, y cuyo contenido es el siguiente:

"Cuando las cantidades liquidadas de conformidad con lo previsto en esta Ley, no sean pagadas en las fechas en que son exigibles, el deudor o contribuyente deberá pagar por concepto de intereses moratorios una cantidad equivalente al doce por ciento (12%) anual adicional a la tasa de descuento que el Banco Central de Venezuela cobra a los bancos e instituciones financieras nacionales, contados desde el día en que se hizo exigible el pago hasta el día en que se efectúe, sin perjuicio del cobro ejecutivo de las sumas de dinero adeudadas, conforme a la ley.

"En ningún caso estos intereses moratorios podrán exceder de una cantidad equivalente al dieciocho por ciento (18%) anual sobre dichas cantidades".

Ahora, dentro del propio texto de la Ley de Impuesto sobre la Renta coexistían una norma específica sobre intereses moratorios por lo que no era necesario aplicar la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional; y otra norma, también específica, sobre los intereses en el curso del proceso, que abarcaba el

mismo período de tiempo a una tasa distinta, y con una cierta connotación de costas procesales.

La promulgación del Código Orgánico Tributario permitió superar esta inconsistencia y distinguir claramente los intereses moratorios de las costas procesales.

Durante el tiempo de gestación del Código se produce una innovación importante, que es la disposición de la Ley de Impuesto sobre la Renta que autoriza al Ministro de Hacienda a disponer por resolución, el sistema de autoliquidación del impuesto, el cual fue efectivamente adoptado al disponerlo así la No. 196 de fecha 23 de mayo de 1980, que entró en vigencia a partir del 1° de enero de 1981.

Esta innovación no tenía por que representar ninguna variación desde el punto de vista conceptual, puesto que se trataba de un aspecto meramente mecánico, pero como se incorporó a la Ley de Impuesto sobre la Renta la norma sobre intereses moratorios que habría de adoptar el Código Orgánico Tributario en su redacción inicial y que hoy ha sido sustituido por el párrafo primero del artículo 59, con el que iniciamos esta glosa, van a surgir entonces reparos en concepto de intereses moratorios.

La conjunción del sistema de autoliquidación con una tasa de intereses moratorios atractiva, puesto que para aquél entonces los intereses no habían sido liberados, representó para la Administración una oportunidad para recuperar los intereses moratorios no cobrados en el pasado.

La pretensión de cobro de intereses moratorios al formular reparos a las declaraciones de los contribuyentes, abarca el período de tiempo comprendido entre el último día del plazo establecido para la presentación de la declaración definitiva de rentas (excluido éste) y la fecha del levantamiento del acta fiscal.

Las liquidaciones de los intereses se hicieron con pretendido fundamento en el artículo 60 del Código Orgánico Tributario, al cual había ya quedado incorporado, con ligeras variantes indispensables para convertirla en una norma general, la disposición de la Ley de Impuesto sobre la Renta que acabamos de citar.

Se producía de este modo la paradójica situación en que los intereses moratorios se estaban generando cuando ni siquiera se habían liquidado impuestos a cargo de los contribuyentes.

Lo absurdo de esta situación puede percibirse fácilmente si destacamos además que, conforme a las reglas ya citadas los intereses se causan por el período de tiempo comprendido entre la fecha en que el tributo debió pagarse (fecha de exigibilidad) y la oportunidad en la que realmente se efectuó; y que los reparos y liquidaciones de intereses moratorios, ni siquiera tomaban en consideración la oportunidad en que el pago se efectúa o en que se debía efectuar, para que dejaran de causarse intereses moratorios, sino que liquidaba intereses hasta la fecha de levantamiento del acta, necesariamente anterior a la de adopción de la resolución, a la de libramiento de las planillas y todavía más anterior a la del pago. Obviamente que aunque las reclamaciones hubieran podido considerarse fundadas eran incompletas, puesto que no se había precisado uno de los extremos que determinan el tiempo de mora, cual es la fecha "en que el pago se efectúe".

El otro extremo del período, el momento a partir del cual se inicia la mora "el día en que se hizo exigible el pago"; la Administración lo fijó, a partir del momento en que vencía el plazo para presentar la declaración definitiva, sin otro fundamento que la norma general que impone la obligación del pago de intereses

moratorios, pero sin explicar, porque el deudor se encontraba en mora de una deuda que desconocía tener.

La verdad simple es que la apreciación de la existencia de la mora no tenía otro fundamento que la resolución que ordena la autoliquidación, aunque jamás se invocó por parte de la Administración, probablemente anticipándose a la objeción que se le haría a tal fundamento, puesto que una resolución no puede fijar la fecha a partir de la cual se causan intereses moratorios, porque o estaría repitiendo lo ya establecido por una norma de rango legal capaz de crear la obligación del contribuyente y de definir el momento a partir del cual es exigible, en cuyo caso esa norma de rango legal sería el fundamento de la causación de los intereses y no habría necesidad de invocar la resolución, o sí estaría definiendo tal oportunidad, en contra de la fijada por la norma de rango legal en cuyo caso sería ilegal.

No vale la pena detenerse en los argumentos a los cuales a lo largo de estos años ha recurrido la Administración para sostener la legitimidad de su pretensión y que oscilan entre la tesis de la causación de intereses moratorios sobre cantidades no líquidas, ni exigibles, hasta la inconcebible de la causación de intereses sobre cantidades indeterminadas, afirmación cercana aunque más bizarra a la de la causación sobre cantidades ilíquidas.

Lo que sí vale la pena destacar, porque atañe al análisis de la disposición del párrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, al cual finalmente estamos llegando, es la idea subyacente que prevalece en la administración, que en cierta manera puede considerarse la exposición "escondida" de motivos que origina la norma que analizamos y que se resume así:

La resolución No. 196 del 23 de mayo de 1980 que estableció el sistema de autoliquidación del impuesto sobre la renta por parte del contribuyente, implica

en la interpretación de la Administración, que para el último día en que éste debe presentar la declaración y que es el último día para el pago del impuesto (hoy ligeramente modificado), la totalidad del mismo se hizo exigible, con independencia de que el contribuyente al hacer su declaración se lo haya autoliquidado, por lo que todo reparo formulado a la declaración debe reputarse como una enmienda de la misma, efectuada el último día del vencimiento del plazo para declarar y que por tal razón hace determinada, líquida y exigible en aquella fecha, los montos de los reparos determinados, liquidados y exigidos al contribuyente muy posteriormente.

Al efectuarse la modificación ejecutiva al Código Orgánico Tributario, los autores de estos reparos encontraron en la reforma que ellos mismos elaboran, la oportunidad para superar el cuestionamiento a la legalidad de los reparos, elevando a norma de rango legal el criterio puesto al descubierto.

Sin embargo, no era posible presentarlo de ese modo y por eso el texto del mal llamado párrafo único los denomina compensatorios y presenta la regla como si se tratara de una regla circunscrita a un tipo especial de tributos, expresando que "en el caso de ajustes provenientes de reparos por tributos cuya determinación corresponda al sujeto pasivo...".

Por lo que respecta al impuesto sobre la renta, pareciera que se pretende afirmar que es "un tributo cuya determinación corresponde al sujeto pasivo", lo cual es incorrecto, ya que lo único que pudiera servir de base para tal afirmación sería la autoliquidación impuesta por la resolución No. 196 obviamente inidónea para tal propósito. Además, la norma permite introducir la causación de intereses desde la fecha "del vencimiento del plazo establecido para efectuar la autoliquidación y pago del tributo" hasta la fecha en que quede firme el reparo en vía administrativa o jurisdiccional, sobre todas las cantidades indeterminadas, ilíquidas

o inexigibles, que puedan llegar a configurar en el futuro el monto de los reparos, a cada una de las declaraciones "bonae fide" efectuadas a lo largo de los años por los contribuyentes, dejando al descubierto una vez más, otro de los vicios que han acompañado al legislador en Venezuela, particularmente al legislador-ejecutivo, que es el vicio de legislar teniendo por punto de partida la mala fe del ciudadano, lo que en lugar de incentivar el recto comportamiento, estimula la argucia y la trampa, quedando el incumplimiento de la ley para los tontos, y abonado el campo para la corrupción de los funcionarios.

En el fondo lo que revelan los reparos y la actual redacción es que, en criterio de los fiscales, las declaraciones de los contribuyentes son elaboradas de mala fe, escondiendo el verdadero monto de la renta gravable, para pagar tardíamente el monto real de los impuestos que deben cancelar, beneficiándose con la circunstancia de que le tomará a la Administración cierto tiempo formular los reparos. Es de nuevo la espada de Damocles que le dice al ciudadano "vas a tener que declarar de un modo perfecto, de acuerdo con nuestros criterios, para que no haya la mínima posibilidad de un reparo, pues hemos elaborado un sistema de sanciones tan grande, que te expones a la ruina".

Vemos pues que la disposición del Código Orgánico Tributario, en comento, presupone que la totalidad de los impuestos liquidados por el contribuyente y los no liquidados por él pero surgidos de los reparos, son exigibles en la fecha de presentación de la declaración, pues es ésta la única razón por la cual pueden generar intereses esas cantidades, desde antes de que fueran determinadas.

Estos intereses que por su naturaleza, como lo demuestra la explicación histórica, son intereses moratorios, son llamados en el Código "intereses compensatorios" sin que se sepa qué es lo que ellos están llamados a compensar.

Nuevamente aquí, hay un manejo indebido del lenguaje por parte del legislador, trastocando el significado propio de las palabras, con el propósito de evitar que se cuestione la legalidad del cobro doble de intereses, creyendo que por el solo hecho de la afirmación o de la calificación en el texto legal se puede destruir la naturaleza de las cosas. Al igual que, cuando las partes califican como contrato de venta un contrato que por las prestaciones recíprocas entre ellas, resulta ser de arrendamiento, el contrato es de arrendamiento y no de venta, también resulta por idéntica razón que estos intereses llamados compensatorios por el legislador, no son sino intereses moratorios como lo demuestra su intención, desde luego que su causación a partir del vencimiento del plazo establecido para efectuar la autoliquidación y pago del tributo, es confirmatoria de que la justificación de los mismos está en el vencimiento del plazo que coloca al deudor en mora, por obra de la ley, en seguimiento de la regla "dies interpellat pro homine".

Es curioso y merece ser destacado que el legislador (léase el poder ejecutivo a través de la administración tributaria), que ha venido liquidando planillas de intereses moratorios calculados a la tasa señalada en el párrafo primero del artículo 59, muy superior a la del 12% anual, justamente para el período que ahora somete a esta nueva regla, redujera su propia pretensión, lo que sólo se explica, porque el mantenimiento de la misma tasa que fijaba para los intereses moratorios, permitiría percibir más claramente que los llamados intereses "compensatorios" eran intereses de mora, por su naturaleza resarcitorios de los daños y perjuicios causados al acreedor por el retardo del deudor en el cumplimiento de sus obligaciones, lo que haría cuestionable el establecerlos dos veces y por representar además una doble indemnización del mismo daño, la actualización monetaria de la deuda tributaria o ajuste del valor de la misma,

conforme a la fórmula que para tal ajuste prevee el párrafo cuarto del artículo 59, o sea "el párrafo segundo del párrafo único" de dicho artículo.

La cuestión de la doble indemnización por el mismo hecho está de todos modos presente, porque aunque los intereses a que se refiere el párrafo único son llamados compensatorios, de todos modos la norma del primer párrafo del artículo 59 contempla los intereses moratorios.

III

El ajuste monetario

La obligación establecida en la Ley de Impuesto sobre la Renta de pagar determinadas cantidades de dinero en razón de los enriquecimientos netos obtenidos en dinero o en especie por operaciones celebradas en Venezuela, es una obligación de carácter pecuniario, es decir, una obligación que se satisface con la entrega del número de unidades monetarias expresadas como monto de la deuda, sujeta al principio nominalista formulado en el Código Civil a propósito del contrato de mutuo, según el cual "La obligación que resulte del préstamo de una cantidad de dinero, es siempre la de restituir la cantidad numéricamente expresada en el contrato".

"En caso de aumento o disminución en el valor de la moneda, antes de que esté vencido el término del pago, el deudor debe devolver la cantidad dada en préstamo, y no está obligado a devolverla sino en las monedas que tengan curso legal al tiempo del pago".

Este principio recogido en el Código Civil, es una expresión singular de un principio más amplio, que puede formularse en términos generales afirmando que, toda obligación pecuniaria es siempre la de entregar la cantidad numéricamente expresada en el título de la obligación.

La posible alteración de esta regla para obligar al deudor por más allá de la cantidad numéricamente expresada está vinculada a la mora del deudor en el pago de la obligación, en razón del mayor daño que pueda sufrir el acreedor, por la falta de pago, mientras dure la mora, incluido el que se pueda derivar de la depreciación de la moneda; y cuyo mayor daño no compense la regla del artículo 1.277 del Código Civil.

La posibilidad de que se le resarsa al acreedor el daño mayor ocasionado por la mora del deudor en el cumplimiento de obligaciones pecuniarias, es objeto de seria controversia en la doctrina, particularmente por lo que respecta al alcance de la expresión utilizada por el legislador, según la cual, los daños y perjuicios "...consisten siempre en el pago de interés legal", cuya interpretación se sitúa entre la afirmación "consisten sólo", que excluye el daño mayor, o la afirmación "consisten como mínimo", que no lo excluyen. Podemos asumir esta última tesis en aras al análisis que estamos haciendo, pero obviamente, quien pretenda este resarcimiento del daño mayor deberá comprobar su existencia y cuantía y que la causa del mismo se origina en la mora del deudor. Baste con este previo señalamiento para entrar al análisis de la norma del Código Orgánico Tributario, ya que no es el mayor daño y el modo de resarcirlo en caso de obligaciones pecuniarias el objeto de este trabajo.

El fenómeno económico de la inflación, elevación general y sistemática de los precios o su reverso, el de la pérdida del valor adquisitivo de la moneda, planteó a la Administración la necesidad de entrar a revisar las reglas que rigen la satisfacción de las obligaciones monetarias, por pertenecer los tributos a esta categoría.

Debemos admitir que una vez adoptada por el legislador la posición de obtener para el Estado el resarcimiento del daño mayor causado por la mora en el

pago de las obligaciones tributarias, habría resultado insensato que la determinación del daño se sometiera a la regla de derecho común, primero, por la dificultad, imposibilidad más bien, de probar el daño y su cuantía y lo que es peor en cada caso particular, el vínculo de causalidad con un específico deudor moroso; y segundo, porque en aras de la propia justicia tributaria y del principio de legalidad se hacía necesario fijar o determinar de modo apriorístico el quantum de ese daño.

El ajuste como bien lo dispone el párrafo primero del parágrafo único tiene lugar en caso de reparos; y según el párrafo cuarto del artículo, el ajuste se hace a través del índice de precios al consumidor en el área metropolitana de Caracas, partiendo del correspondiente al mes anterior a la fecha de vencimiento general fijado para el pago de la obligación tributaria. Esa fecha no es otra, dentro del marco de la Ley de Impuesto sobre la Renta que hemos tomado para realizar el análisis, que la correspondiente a la presentación de la declaración definitiva.

Confirmamos de este modo la idea que ya expresamos al analizar los mal llamados intereses compensatorios y los reparos por intereses moratorios que venían formulando la Administración; y que es que la Administración estima que "la obligación tributaria se debe de plazo vencido en esa oportunidad" con independencia de que esté o no determinada.

Inspirado en el concepto de que la totalidad de los impuestos autoliquidables por el contribuyente se los ha debido autoliquidar, sin que nada falte, y luego han debido ser cancelados el último día del término fijado para la autoliquidación y pago, la nueva norma pretende alterar el principio nominalista, para poder realizar la actualización de valor, señalando, tácitamente, que no solamente está vencido el término de pago de las cantidades autoliquidadas por el

contribuyente, sino de las que en concepto de la Administración debió autoliquidarse y que han dado origen al reparo.

Al establecer el ajuste de valor el legislador afirma que se ha vencido el término para el pago de los impuestos determinados en el reparo, no al momento de determinarse los impuestos en virtud del reparo, sino al vencerse el término previsto para la declaración, autoliquidación y pago.

Como ya señalamos, el daño mayor sufrido por el acreedor de cantidades de dinero en virtud de la mora del deudor es lo que se pretende resarcir; y se lo ha hecho de una doble manera, mejor dicho triple, imponiendo los intereses moratorios, los compensatorios y el ajuste de valor del crédito.

Además cínica: cobrar al particular un daño que la torpe o indebida actuación del Gobierno causa. ¿Porque a quién si no a éste se debe la inflación?.

Con independencia de lo intrínsecamente injusta que resulta esta desproporción, en nuestra opinión, aunque cada una de estas disposiciones pudiera aisladamente pasar la prueba de su constitucionalidad, su coexistencia y la pretensión de su aplicación simultánea, lesiona los principios establecidos en los artículos 102 y 223 de la Constitución Nacional.

En efecto, el resarcimiento del daño mayor implica que los intereses moratorios resultan insuficientes para cubrir ese daño; y tal circunstancia pudiéramos decir que obviamente se produce cuando el interés se limita al interés legal; y gratia argüendi pudiéramos decir, que si se limita el pago de intereses moratorios a los fijados en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, todavía pudiera existir un mayor daño susceptible de ser resarcido. Pero cuando se imponen las tasas de intereses moratorios que contempla el artículo 59 del Código Orgánico Tributario **¿cuál es el daño mayor que será resarcido?**

La liberación de las tasas de intereses, hoy parcial y accidentalmente restringida, tiene como soporte conceptual la necesidad de que las mismas sean positivas para estimular el ahorro. En consecuencia, la percepción de los intereses moratorios a la tasa del artículo 59 del Código Orgánico Tributario representa una indemnización al daño sufrido por la pérdida del valor de la moneda, ya que tasas positivas de interés son las que se encuentran por encima del índice de inflación.

Ya antes señalamos que, al colocarse los intereses de mora en tres puntos porcentuales por encima de la tasa máxima activa bancaria, se resarcía con creces a la Administración por la mora del deudor. Al agregarse a estos intereses la actualización de valor se le impone al contribuyente el pago de una doble indemnización, en este caso por daños no sufridos por el acreedor y consiguientemente una confiscación patrimonial.

No obstante, conforme al artículo 81 de la Ley del Banco Central de Venezuela y anteriormente conforme al mismo principio en las ya derogadas leyes de monedas, la moneda de curso legal es de obligatorio recibo y los billetes del Banco Central de Venezuela deben ser recibidos a la par y sin limitación alguna en el pago de impuestos, contribuciones o de cualesquiera otras obligaciones públicas o privadas.

Por eso, la norma contenida en el párrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario contiene una modificación de la naturaleza pecuniaria de la obligación de pagar impuesto sobre los enriquecimientos netos obtenidos en dinero o en especie, al sujetarla al sistema de ajuste de valor.

El problema de la inconstitucionalidad de la aplicación simultánea de las normas, no lo resuelve el cambio en la naturaleza de la obligación tributaria, al contrario lo reafirma, ya que los intereses moratorios, siempre serán resarcitorios del daño por el retardo, del cual se preserva por sí misma la deuda de valor; y por

lo tanto aunque se invoque la facultad del legislador para imponer esos "intereses moratorios no resarcitorios", le sería aplicable siempre la limitación del principio constitucional de la no confiscación.

IV

La retroactividad de la norma

Si llegáramos a pensar que es jurídicamente aceptable el establecimiento de una obligación de valor por cuya mora en el pago se causen intereses moratorios a las astronómicas tasas dichas, tanto sobre la porción determinada como sobre la parte indeterminada de esas mismas obligaciones, para cuyo cobro se preveen procedimientos ejecutivos especiales; y que tal régimen impositivo y el de resarcimiento de los daños originados en la mora, pretendan justificarse en la pérdida del valor adquisitivo de la moneda de cuya estabilidad es responsable el propio Estado, por lo que los contribuyentes podrían invocar cuando menos la compensación de culpas en cuanto al daño causado; y si todo ello resultara de ínfimo valor jurídico frente a los intereses del Estado, guardián del bien común, tendríamos que decir que en virtud del principio de la irretroactividad de la ley habrá que esperar un tiempo para que los efectos confiscatorios produzcan sus frutos.

En efecto, esa modificación del contenido de la obligación monetaria en obligación de valor no puede tener efecto sino para el futuro y, por lo tanto, la norma no es aplicable a ninguno de los ejercicios concluidos antes de la entrada en vigencia de la misma.

Nuestra apreciación se extiende además al ejercicio corriente al tiempo de la reforma (1994), pues dicha norma está referida a la existencia o la cuantía de la obligación tributaria; y sólo resulta aplicable para el período del respectivo con-

tribuyente que se inicie a partir de la entrada en vigencia de la Ley, de conformidad con lo que dispone el artículo 9 del mismo Código.

En consecuencia, el ajuste de valor que prevé el párrafo único del artículo 59 en el caso de reparos sólo puede ser aplicado a los reparos que se formulen a los contribuyentes en relación a los ingresos correspondientes al ejercicio fiscal coincidente con el año civil de 1995.

Por lo que respecta a los intereses moratorios y compensatorios que prevé dicho párrafo único, podemos afirmar que ahora, en la nueva norma, figura establecida una fecha de vencimiento de las obligaciones tributarias, que al igual que como expresamos en relación al ajuste de valor, no puede ser impuesta en forma sobrevenida y con aplicación retroactiva a los ejercicios ya concluidos.

Como conclusión podemos decir que el contenido del artículo 59 del Código Orgánico Tributario debe ser sometido a una reformulación, cuya responsabilidad compete al Congreso de la República, que delegó en el Ejecutivo la facultad de legislar; y cuya reforma debe apreciar claramente el carácter confiscatorio que significa la imposición de intereses moratorios a la tasa que ahí se especifica y que se causan sobre el monto de los impuestos, sobre el monto de las sanciones (las multas en la mayoría de los casos originadas por la simple existencia de los reparos), accesorios (quizá las sanciones originadas en el incumplimiento de deberes formales, porque no podría ser sobre los propios intereses), intereses llamados compensatorios y que no son sino intereses moratorios, que abarcarían el mismo período que los intereses moratorios de acuerdo con lo ya explicado; y finalmente, actualización del valor de la deuda tributaria con fundamento en la pérdida del valor adquisitivo de la moneda, cuya responsabilidad le corresponde a quién pretende la indemnización, mientras que sujeta a los

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

contribuyentes que deben pagarla a soportar estoicamente la erosión del valor de la misma.

Caracas, mayo de 1995.