

LOS INTERESES MORATORIOS EN LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Oswaldo Páez Pumar

Los intereses moratorios que se causan por efecto del retardo en pagar obligaciones tributarias, a pesar de corresponder a un concepto jurídico relativamente simple, como lo es el resarcimiento del daño que padece el acreedor por no recibir el pago puntual de su acreencia, se ha convertido en los últimos veinte años en un asunto complejo, como lo testimonia la conducta del legislador al regular la materia y la jurisprudencia no uniforme sobre la misma.

Desde el primer Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial N° 2.992 Extraordinario del 3 de agosto de 1982, hasta la última reforma publicada en la Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 17 de octubre de 2001, no ha habido una sola oportunidad en la cual los reformadores del Código Orgánico Tributario no hayan modificado la redacción de los artículos relativos a la materia de los intereses moratorios. La importancia desde el punto de vista jurídico de esas modificaciones es muy variada.

Si se tratara de un concepto novedoso sería explicable, aunque no justificable, que se hubieran producido cuatro regulaciones diferentes de la materia en un lapso de veinte años (1982-2002), pero el concepto de los intereses moratorios no es propio del derecho tributario, su conceptualización y regulación es varias veces centenaria, mejor dicho milenaria; y entre nosotros, la regulación específica de los intereses moratorios que se causan a favor del Fisco cuando no se pagan oportunamente las deudas tributarias es casi secular, si se toma en cuenta la sistematización que significó la primera Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional que data de 1918 y cuyo artículo 51 los consagraba en estos términos:

“Cuando una renta nacional no sea pagada en la fecha en que es exigible, conforme a las disposiciones que la rigen, el deudor o contribuyente deberá pagar intereses moratorios a la rata del uno por ciento mensual, desde el día en que se hizo exigible el pago, hasta el día en que se efectúe, sin perjuicio de hacerse el cobro ejecutivamente, conforme a la ley”.

El antecedente legislativo de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, que fue el Código de Hacienda del 13 de junio de 1912, que modificó el de 20 de mayo de 1899, no contenía una regulación propia.

El artículo 1° de la Ley XXI de ese Código remitía a la legislación ordinaria, es decir, a la legislación civil y estaba redactado en los siguientes términos:

“Los intereses de demora se liquidarán y cobrarán conforme a la Ley hasta el día en que se verifique el pago de la suma a que es acreedor el Tesoro, cobrando siempre de preferencia el capital”.

Al margen de las múltiples oportunidades en las que en el ejercicio de la profesión me he ocupado de este tema, especialmente frente a la formulación de reparos de impuesto por parte de la Administración Tributaria, cuando al hacerlo ha pretendido paralelamente complementarlos con una liquidación de intereses moratorios, lo he tratado anteriormente de manera algo más sistemática en dos oportunidades. La primera en 1995, recién promulgado el Código Orgánico Tributario de 1994, con ocasión de la publicación de un libro contentivo de ensayos jurídicos con motivo de conmemorarse los cincuenta (50) años de la fundación del Escritorio Mendoza, Palacios, Acedo, Borjas, Páez Pumar & Cía., del cual formo parte, que contó con una colaboración mía que llevaba por título “Consideraciones sobre la constitucionalidad y legalidad del artículo 59 del Código Orgánico Tributario. Su justicia intrínseca”.

Tres años y medio después de esa publicación volví a abordar el tema, en un recurso intentado por ante la Sala Plena de la extinta Corte Suprema de Justicia en donde invoqué la inconstitucionalidad del artículo 59 del Código Orgánico Tributario que regulaba los intereses moratorios, los intereses compensatorios y la actualización monetaria de las deudas tributarias. El recurso fue declarado parcialmente con lugar por la Sala Plena que además, aunque no

era el tema específico de la demanda, como en ella se lo trataba, entró a fijar criterio sobre la oportunidad a partir de la cual se causan los intereses moratorios en las obligaciones tributarias.

La Sala Plena retornó a la que había sido la doctrina tradicional, pacífica y constante de la Sala Político–Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, de la cual se había apartado un fallo de la Sala Especial Tributaria II de la Sala Político–Administrativa, de fecha 7 de abril de 1999, que estableció la tesis de la causación de intereses moratorios sobre cantidades no líquidas ni exigibles.

Ante la nueva decisión de la Sala Plena, claramente adversa a las aspiraciones del Fisco Nacional que había visto en el fallo de la Sala Especial Tributaria la satisfacción de una vieja pretensión, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat) solicitó una aclaratoria del contenido de la sentencia, que fue resuelta por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 26 de julio de 2000 y donde ésta última ratifica lo asentado por la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia en su decisión del 7 de diciembre de 1999, en cuanto al momento a partir del cual se causan los intereses moratorios,.

La afirmación de que un tema jurídico se encuentra agotado es contraria a una visión científica del mismo y además está desmentida por la historia de las instituciones. No obstante, cuando se publicó la aclaratoria de la Sala Constitucional yo creí agotado el tema y que no volvería a centrar mi atención sobre los intereses moratorios en las obligaciones tributarias, a pesar de que tanto en la decisión de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia del 7 de diciembre de 1999 como en la aclaratoria de la Sala Constitucional del 26 de julio de 2000 se deslizaron algunos conceptos que no considero acertados, en relación precisamente con la causación de intereses sobre obligaciones tributarias no exigibles en virtud de los recursos interpuestos, que seguramente han provocado o al menos tenido influencia en las varias modificaciones de la redacción del artículo consagrador de los intereses moratorios, a lo cual ya había tenido oportunidad de referirme tanto en el primer trabajo que elaboré en 1995, como en el recurso de inconstitucionalidad introducido en 1999.

Sin embargo, la reforma introducida por la Asamblea Nacional en el nuevo Código Orgánico Tributario en materia de intereses moratorios, me obliga a abordar de nuevo esta cuestión.

La Constitución Nacional aprobada mediante el referéndum del 15 de diciembre de 1999 también se ocupó del tema y le ordenó a la Asamblea Nacional que en el término de un (1) año contado a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Constitución, dictara una reforma del Código Orgánico Tributario que entre otros aspectos relacionados con la materia debía contemplar “el incremento de los intereses moratorios para disuadir la evasión fiscal”.

Esta norma de la Constitución y los artículos 66 y 67 del nuevo Código Orgánico Tributario son básicamente las disposiciones sobre las cuales se centrará este análisis, que abordará también el tema de la causación de intereses generados por reparos pendientes de decisión por haberse interpuesto los recursos que la ley contempla, objeto de regulación expresa mediante varias disposiciones legislativas introducidas en el nuevo Código Orgánico Tributario, cuya finalidad parece ser contrarrestar las decisiones de la Corte y del Tribunal Supremo de Justicia, en relación con la oportunidad a partir de la cual se causan intereses. También trataré el tema de la cuantía de los intereses moratorios, que la sentencia de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia soslayó.

Comienzo como es natural por referirme a la disposición transitoria quinta de la Constitución.

El dispositivo constitucional transitorio que acabo de citar parcialmente es revelador de varios preconceptos (no he querido emplear el término prejuicio), que en buena medida son la causa o motivación implícita en las repetidas reformas de la normativa sobre intereses moratorios en las obligaciones tributarias.

El primer preconcepto que salta a la vista es que los constituyentes consideraron la tasa de interés moratorio vigente para el tiempo de promulgación de la Constitución como una tasa insuficiente. Debo recordar que, de acuerdo con el contenido del artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente para esa fecha, la tasa de interés moratorio de las obligaciones tributarias resulta de la operación aritmética de adicionar tres puntos porcentuales, a la que hubiera sido

la tasa máxima activa bancaria.

En segundo término, también queda evidenciado del texto de la disposición transitoria citada, que la cuantía de los intereses moratorios es percibida por los constituyentes que aprobaron la disposición transitoria, no como lo que ella es intrínsecamente, es decir, como un interés que está destinado a resarcirle al acreedor por el daño que sufre en virtud del pago demorado de la obligación tributaria, sino como un mecanismo destinado a “disuadir la evasión fiscal”. Esta desnaturalización de la institución no es original de los constituyentes, puede advertirse en las exposiciones de motivos que precedieron las reformas del Código Orgánico Tributario en 1992 y 1994.

Pareciera por lo tanto que en la visión del legislador y hasta en la del constituyente los intereses moratorios cumplen una función disuasiva, punitiva y no resarcitoria, o que al menos se pretende darle la condición de un ariete, cuya función es constreñir a los contribuyentes para provocar en ellos una actitud temerosa que los induzca a evitar la evasión fiscal, como si la demora en el pago de la obligación pudiera asimilarse conceptualmente al concepto de evasión.

El tercer preconcepto que refleja el dispositivo constitucional citado, quizá el más oculto pero no por ello menos presente, es que todas las diferencias en relación a la cuantía del impuesto a ser pagado por los contribuyentes determinadas en virtud de reparos se originan en un intento de evasión de la obligación fiscal, en virtud de una cierta capacidad técnico-jurídica de algunos contribuyentes sofisticados, para reducir la cuantía de la obligación tributaria a ser liquidada, que el reparo logra frustrar. Se trata, por lo tanto, de una imputación de mala fe a los contribuyentes.

Este último preconcepto es quizá el de mayor relevancia en torno a la actitud del legislador y de la jurisprudencia tratando de establecer a partir de cuándo se causan los intereses moratorios.

El paso más preciso que se ha dado a nivel legislativo en el intento por determinar a partir de cuando se causan los intereses moratorios en las obligaciones tributarias, es precisamente el que quedó recogido en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario cuyo texto se publicó en la Gaceta Oficial

Extraordinaria del 17 de octubre de 2001, como ya lo señalé antes.

En el primer párrafo del artículo 66 se establece tanto la cuantía de los intereses moratorios como el momento a partir del cual éstos comienzan a causarse.

Momento a partir del cual se causan los intereses moratorios

El primer párrafo del artículo 66 no es totalmente diferente de lo que disponía el artículo 59 del derogado Código Orgánico Tributario de 1994, ni tampoco de lo que disponían los artículos 60 de los Códigos de 1982 y 1992.

El nuevo texto del artículo 66 del recién promulgado Código Orgánico Tributario de 2001 es del tenor siguiente:

“La falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido hace surgir, de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a 1.2 (sic)⁽¹⁾ veces la tasa activa bancaria aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes”.

Para facilitar el análisis del artículo voy a ir glosando la cita que acabo de hacer tomando primero lo no modificado o lo que no contemple un cambio sustancial para luego concluir con lo más trascendente. Comienzo con la siguiente oración: “la falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido hace surgir, de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios... hasta la extinción de la deuda”. Esta parte del texto es casi idéntica al texto del artículo 60 de los Códigos Orgánico Tributario de 1982 y de 1992 y al artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994.

⁽¹⁾ Resulta llamativo el uso por parte del legislador del punto para separar la parte entera de la parte decimal en esta expresión numérica, cuando entre nosotros la tradición es separarlas con una coma. El punto separa las unidades de mil de las centenas o las unidades de millón de las centenas de miles, al revés que los anglosajones. ¿Habrán que felicitar a los legisladores por estar al día en las últimas innovaciones del idioma, o será influencia imperialista en la expresión escrita de los revolucionarios?

Las diferencias que pueden anotarse son las siguientes: La primera es que en los tres Códigos anteriores el legislador empleó la expresión “dentro del término establecido” que figura ahora sustituida por la expresión “dentro del plazo establecido”, lo que obviamente no significa ninguna modificación conceptual al contenido del artículo.

Una segunda diferencia es que a partir del Código de 1994 la expresión original “sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria” fue sustituida por la expresión “sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria” que conserva el nuevo Código, lo cual tampoco representa innovación, en cuanto a que la regla que consagra la causación de los intereses moratorios no impuso nunca sobre la Administración Tributaria la obligación de un requerimiento para poner en mora al deudor y que como consecuencia de ella se causen los intereses, sino que éstos se causan, según la expresión empleada en el nuevo texto legal, de pleno derecho.

Una tercera diferencia consiste en que el nuevo dispositivo legal antepone a la frase “sin necesidad de requerimiento previo” la expresión que acabamos de indicar, es decir, “de pleno derecho”, lo que tampoco agrega contenido conceptual a la nueva norma.

En el texto del artículo 56 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, dispositivo que reguló los intereses moratorios hasta la aparición del Código Orgánico Tributario, no se emplea una expresión equivalente a la que utilizan los Códigos, es decir, sin necesidad de actuación alguna, o sin necesidad de requerimiento previo; ni figura la expresión “de pleno derecho”.

La redacción simplemente indica que se deben pagar los intereses moratorios “desde el día en que se hizo exigible el pago hasta el día en que se efectúe”, lo cual quiere decir que los mismos se causan de pleno derecho, o sin necesidad de requerimiento, aunque no esté dicho en forma expresa. Es el concepto “*dies interpellat pro homine*”.

Vale la pena mencionar que a diferencia de lo que ha ocurrido con la redacción del Código Orgánico Tributario, la redacción del artículo de la Ley

Orgánica de la Hacienda Pública Nacional que regula los intereses moratorios se ha mantenido inmodificada desde 1918 hasta el presente.

La redacción del artículo 60 de los Códigos de los años 1982 y 1992 sufrió una modificación con la frase que introdujo el Código de 1994, donde se insiste sobre el momento en que debe considerarse que la obligación no ha sido cancelada dentro “del plazo” o “del término”, es decir, oportunamente, y a partir del cual se causarían intereses moratorios, que mantiene con una nueva redacción el nuevo Código.

Hasta el año 1992 la disposición se limitaba a establecer que el pago de los intereses de mora debía abarcar el período comprendido desde el vencimiento del término establecido para el pago de la obligación hasta la extinción de la deuda.

La reforma del año 1994 a la que aludo pareciera, como la del 2001 al agregar la frase “de pleno derecho”, redundante, porque repite en dos formas distintas el mismo concepto relativo a cuándo se causan los intereses. En efecto, se causan a partir del vencimiento del término para el pago de la obligación; y también “desde la fecha de su exigibilidad”.

El texto del artículo 59 del Código de 1994 tenía el siguiente tenor: “La falta de pago de la obligación tributaria... dentro del término establecido para ello hace surgir.. la obligación de pagar intereses de mora desde la fecha de su exigibilidad hasta la extinción total de la deuda...” (subrayados del autor).

Obviamente al vencerse el término establecido para el pago de la obligación, ésta se hace exigible; y esa es la razón por la que afirmo que esta redacción es redundante.

He hecho mención a esta modificación porque debo hacer notar que en el denominado párrafo único del artículo 59, el que fue declarado nulo por inconstitucional por la sentencia de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia del 7 de diciembre de 1999 y en el cual se regulaba la situación de los ajustes provenientes de reparos, se fijaba también a partir de cuando se causaban los intereses compensatorios y se debía realizar la actualización monetaria. La oportunidad que indicaba el párrafo único era a partir “del vencimiento del plazo establecido para efectuar la autoliquidación y pago del tributo”.

La idea según la cual los intereses compensatorios se causan a partir del vencimiento del plazo establecido para efectuar la autoliquidación y pago del tributo es la idea que tomó e incorporó el legislador en el artículo 66 del nuevo Código Orgánico Tributario pero ahora, no en relación con los intereses compensatorios, sino con los intereses moratorios.

Es esta la innovación del Código del 2001 en relación con el Código de 1994. En este se decía “desde la fecha de su exigibilidad hasta la extinción total de la deuda”; y en presente Código se dice “desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda”.

Para comprender cuál es el sentido de la reforma introducida es indispensable el análisis histórico, que permite arrojar luz sobre lo que el legislador ha querido establecer.

Por eso comienzo destacando la circunstancia de que en los reparos formulados por la Administración Tributaria a los contribuyentes a partir del año 1981, cuando entró en vigencia la resolución N° 196 del Ministerio de Hacienda de fecha 23 de mayo de 1980 que estableció el sistema de autoliquidación del impuesto sobre la renta, la Administración Tributaria procedió a liquidar intereses moratorios sobre los montos reparados, calculándolos desde la fecha de vencimiento del plazo establecido para la presentación de la declaración de impuestos del ejercicio precedente, cuando por primera vez quedó obligado el contribuyente a la autoliquidación y pago de lo determinado en la declaración, en correspondencia con la resolución N° 196.

Fue precisamente frente a estos reparos que la Sala Político–Administrativa de la Corte Suprema de Justicia formuló su doctrina según la cual no podía pretenderse el cobro de los intereses moratorios sobre cantidades que no eran exigibles, destacando en sus sentencias que la exigibilidad del monto reparado era posterior a la fecha desde la que se calculaban los intereses moratorios sobre ese monto y en el que además la propia planilla de liquidación de impuestos a título de reparo establecía un término para su pago. La doctrina judicial agregó que, tampoco sería exigible la obligación de pagar intereses moratorios mientras

estuvieran pendientes de decisión los recursos que contra los reparos se interpusieran, que es precisamente el concepto que en mi opinión no ha contribuido a clarificar sino a oscurecer la determinación del momento a partir del cual se causan los intereses moratorios.

En ese momento histórico en el cual la Corte Suprema de Justicia declara la improcedencia del cobro de intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la presentación de la declaración y autoliquidación de los tributos, es cuando se lleva adelante la modificación del Código Orgánico Tributario de 1994 que incluye el párrafo único en donde se establecen “intereses compensatorios” durante ese mismo lapso.

Esta circunstancia fue puesta de relieve pormenorizadamente en el recurso de inconstitucionalidad que intenté por ante la Sala Plena de la extinta Corte Suprema de Justicia. Expuse que en agosto de 1993 la Sala Político–Administrativa de la Corte Suprema de Justicia había afirmado la improcedencia de la liquidación de intereses moratorios “...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 estos créditos fueron liquidados conjuntamente con los intereses moratorios...”. Luego se produjeron en el mismo sentido otras dos sentencias de la Sala Político–Administrativa en fecha 5 de abril de 1994, es decir, un poco antes de publicarse en la Gaceta Oficial la reforma al Código Orgánico Tributario de 1994.

Pareciera por lo tanto que la nueva redacción buscó ponerle término a la discusión doctrinaria y a las diferentes interpretaciones jurisprudenciales que intentaron definir a partir de cuando se causan los intereses moratorios, mediante lo que sería una interpretación auténtica dada por el legislador.

Sin embargo, el obvio objetivo que se pretendió alcanzar y que está presente en las exposiciones de motivos que han precedido a las reformas y en la doctrina judicial contenida en el fallo de la Sala Especial Tributaria II del 7 de abril de 1999, no pudo ser logrado, porque el concepto que se quiere desarrollar

encuentra un obstáculo insuperable en la naturaleza misma de la obligación de pagar intereses de mora, como lo demostraré más adelante.

El pago de intereses moratorios sólo puede surgir por encontrarse el deudor en retardo culposo de cumplir su obligación, que es el meollo de la polémica que sigue vigente en torno al tema.

A penetrar hasta donde sea posible en esa suerte de núcleo del átomo se orientan las reflexiones que a continuación expongo.

El nuevo dispositivo del artículo 67 del Código Orgánico Tributario encuentra su sustento precisamente en el fallo dictado por la Sala Especial Tributaria II de la Sala Político-Administrativa de la extinguida Corte Suprema de Justicia al cual ya hemos hecho alusión; y que pretendió establecer que los intereses moratorios podían causarse en ausencia de los elementos de liquidez y exigibilidad que acompañan necesariamente a las obligaciones pecuniarias para que pueda producirse la mora del deudor.

El fallo del 7 de abril de 1999 puede decirse que contiene el resumen de los argumentos que conducen a establecer la causación de intereses de mora desde el vencimiento “del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo”, como lo expresa hoy el artículo 66 del Código Orgánico Tributario.

Antes de entrar a analizar el fundamento de esta disposición adelanto que no la rechazo de manera absoluta. Al contrario, expondré un esbozo de interpretación congruente entre el texto específico del artículo y el concepto de mora, que acepta la liquidación y causación de intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación, sobre las obligaciones tributarias que han sido autoliquidadas por el contribuyente y no canceladas por éste, de acuerdo con los plazos para el pago que contiene la autoliquidación elaborada por el contribuyente.

Esta afirmación que realmente es una perogrullada es lo que distorsionó el fallo del 7 de abril de 1999, porque rompió la secuencia lógica del silogismo y concluye que puede haber liquidación de intereses moratorios sobre cantidades no líquidas ni exigibles.

¿Cómo se produce esa ruptura?

El fallo de la Sala Especial Tributaria II comienza por establecer una distinción entre la regulación de los intereses moratorios en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y la Ley de Impuesto sobre la Renta por una parte, y la que se deriva de la promulgación del Código Orgánico Tributario, por la otra.

El fallo de la Sala Especial Tributaria II aprecia que la diferencia que existe entre el artículo 60 del Código Orgánico Tributario promulgado en 1982 y los dispositivos de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y de la Ley de Impuesto sobre la Renta que regulaban la materia de los intereses moratorios “es la eliminación expresa de la calificación de ‘líquida’ y ‘exigible’ que en estos últimos textos se dio a la deuda tributaria para que su falta de pago pudiera generar intereses moratorios”.

¿En qué expresión del artículo 60 del Código Orgánico Tributario encontró la Sala Especial Tributaria II el argumento para sostener que se habían eliminado los requisitos de liquidez y exigibilidad para que las obligaciones tributarias causaran intereses moratorios?

Es cierto que hay diferencias en la redacción, pues el artículo 168 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 1981 expresa que “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...”, y el artículo 56 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional dispone que “Cuando una renta nacional no sea pagada en la fecha en que es exigible conforme a las disposiciones legales que la rigen, el deudor o contribuyente deberá pagar intereses moratorios a la rata del uno por ciento mensual, salvo que las leyes fiscales especiales fijaren una distinta, desde el día en que se hizo exigible el pago hasta el día en que se efectúe, sin perjuicio de hacerse el cobro ejecutivamente, conforme a la Ley”, en tanto que la redacción del artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982 expresa que “la falta de pago dentro del término establecido hace surgir, sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses...”.

Me resulta absolutamente inexplicable e imposible establecer en qué difiere el dispositivo del artículo 60 del Código Orgánico Tributario de las normas de las

leyes citadas, para que los magistrados de la Sala Especial Tributaria II pudieran concluir que quedaron eliminados los requisitos de liquidez y exigibilidad para que las deudas tributarias causaran intereses moratorios.

En efecto, cuando el artículo 168 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 1981 hace referencia a las cantidades liquidadas y no pagadas en las fechas en que son exigibles, no está agregando requisitos o condiciones específicos para que las obligaciones tributarias causen intereses moratorios. Ni la ausencia de tal indicación en un texto legal significa que se estarían suprimiendo esos requisitos. La Ley de Impuesto sobre la Renta simplemente consagró una tasa de interés moratorio distinta de la que hasta entonces era uniforme para todas las rentas nacionales, que figura en el artículo 56 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, salvo que “las leyes fiscales especiales fijaren una distinta”.

Esto fue todo lo que hizo la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1981, fijó una tasa de interés distinta de la del uno por ciento (1%) mensual; y esa tasa de interés quedó recogida luego en el artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982, convirtiéndola de tasa especial de interés moratorio para las deudas de impuesto sobre la renta, en la nueva tasa general de interés moratorio para todas las deudas tributarias, en sustitución del uno por ciento mensual.

La mención de liquidez y exigibilidad que contiene el texto del artículo 168 de la Ley de Impuesto sobre la Renta no hizo a la obligación tributaria demorada distinta de como la concebía el artículo 56 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, que acabo de citar, que se refiere también expresamente a la exigibilidad de la obligación, “conforme a las disposiciones que la rigen”, es decir, conforme a las disposiciones que en cada ley tributaria determinan cuál es el momento en que se hace exigible la obligación tributaria.

Es claro, por lo tanto, conforme a las disposiciones legales citadas, que la causación de los intereses moratorios se inicia a partir del momento en que la obligación tributaria se hace exigible; y para que esto ocurra es condición necesaria que la obligación esté determinada, lo que implica su liquidez, que no es otra cosa que su cuantificación numérica.

No puede haber exigibilidad de una obligación pecuniaria y las obligaciones tributarias lo son, si no ha sido cuantificado y determinado su monto, pues siendo inherente a toda obligación el derecho del deudor a satisfacerla, resulta impensable que pueda serle exigido el pago de la obligación y que el deudor no la pueda cancelar por desconocer su cuantía.

El fallo de la Sala Especial Tributaria II señala que “la condición de ‘exigible’, impuesta por el texto del artículo 56, ha determinado “que en todos los casos en que se discute la procedencia de los intereses moratorios causados y liquidados sobre la base de lo dispuesto en dicho artículo, el criterio de esta Sala ha sido que tal condición exige la existencia de un crédito líquido y exigible y que, con respecto a este último requisito, si están pendientes los recursos dicha obligación no es exigible”.

En esta cita aparecen mezcladas, como también lo estaban en las decisiones de la Sala Político–Administrativa dos conceptos distintos de exigibilidad. De una parte el concepto de exigibilidad que deriva de la no existencia de condición o plazo pendiente o de la expiración del que hubiera habido y la determinación cuantitativa de la obligación, vale decir de su liquidez; y un segundo concepto de exigibilidad, que tiene relación con la suspensión de los efectos del acto administrativo de liquidación de impuestos que la interposición de los recursos comporta; y que tiene que ser analizada como una cuestión diferente de la de la oportunidad de exigencia del tributo en sí mismo.

La apreciación del fallo sobre la condición de exigibilidad impuesta por el artículo 56 es errada, ya que no es en virtud del texto del artículo 56 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional que se impone, para que puedan causarse intereses moratorios, la condición de exigibilidad de los impuestos liquidados. Es que no puede haber causación de intereses sino una vez que la obligación es exigible, afirmar lo contrario sería tanto como decir que no estando el deudor en mora de pagar, se causan intereses moratorios.

Más adelante el fallo de la Sala Especial Tributaria II continúa así: “...Los términos en que estaba redactado el artículo 168 permitió a esta Sala interpretar que, pese a estar establecido el sistema de autoliquidación del Impuesto sobre la

Renta por Resolución N° 196 de fecha 23 de mayo de 1980, dictada por el Ministerio de Hacienda en ejercicio de lo expuesto en el artículo 86 de la misma Ley, era necesaria la intervención previa de la administración tributaria o del sujeto pasivo para hacer líquido y exigible el pago del tributo y originar la causación de los intereses”.

En la cita precedente es donde se identifica la esencia del error conceptual que contiene el fallo de la Sala Especial Tributaria II. De esa frase se desprende que es en el sistema de autoliquidación establecido por la resolución N° 196 de fecha 23 de mayo de 1980 donde radica lo que la Sala estima como modificadorio del momento a partir del cual se comienzan a causar intereses moratorios, y no como lo había expresado precedentemente, en la existencia de una modificación conceptual que se derivaría de la diversa redacción del artículo 60 del Código Orgánico Tributario en contraposición con los artículos 168 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 56 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

Sobre la base del concepto de autoliquidación establecido por la resolución N° 196 es que el fallo construye la idea que subyace como fundamento de la liquidación de intereses moratorios al tiempo de la formulación de los reparos.

Esa idea es que, en virtud de la resolución que estableció el sistema de autoliquidación, deben considerarse los impuestos liquidados en virtud de reparos como si hubieran sido liquidados en la fecha en que debía ser presentada la declaración y efectuada la autoliquidación por el contribuyente.

En el trabajo que elaboré en el año 1995 tuve oportunidad de refutar ampliamente esta pretensión que se había puesto de manifiesto justamente al formularse reparos como los que fueron decididos por la Sala Político–Administrativa y por la Sala Especial Tributaria II, que incluían liquidaciones de intereses moratorios, desde la fecha en que debía presentarse la declaración definitiva hasta la fecha en que se formulaba el reparo.

Señalé que la innovación representada en la resolución que introdujo el sistema de autoliquidación de impuestos no representaba ninguna variación conceptual relacionada con el vencimiento de la obligación tributaria, sino una

modificación de carácter estrictamente mecánico para facilitar y agilizar la recaudación⁽²⁾.

Otro elemento histórico que contribuye a aclarar el alcance interpretativo que la Administración Tributaria le ha querido dar a estas normas de rango legal y sub-legal y que el fallo de la Sala Especial Tributaria II adopta, es la circunstancia de que los reparos de impuesto con liquidación de intereses moratorios se comenzaron a formular a partir del año 1981 cuando debía aplicarse la resolución N° 196 del 23 de mayo de 1980 pero antes de que entrara en vigencia el primer Código Orgánico Tributario, lo que ocurrió en 1983, por lo que, aun si se aceptara, “*gratia argüendi*”, que la redacción del artículo 60 del Código Orgánico Tributario significó una reforma conceptual a los artículos 168 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 56 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, como lo pretende el fallo de la Sala Especial Tributaria II del 7 de abril de 1999, es obvio que no se hubieran podido liquidar intereses moratorios con fundamento en esa supuesta modificación sino a partir del año 1984, vencido el primer ejercicio después de entrado en vigencia el Código Orgánico Tributario, cuando sus dispositivos serían aplicables; y no desde el año 1981, cuando lo único que había entrado en vigencia era la resolución sobre la autoliquidación.

Lo cierto es que el fallo de la Sala Especial Tributaria II del 7 de abril de 1999, a pesar de que se refiere a la modificación conceptual que supuestamente se produjo por efecto de la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario con su nueva redacción, cuya norma sobre intereses moratorios sustituye tanto a la norma de la Ley de Impuesto sobre la Renta como a la de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, centra su doctrina de la supresión de los requisitos de liquidez y exigibilidad para que se causen intereses moratorios en el contenido de la resolución N° 196 enlazándola a su argumento de la manera que seguidamente describo.

Momento a partir del cual se causan intereses

⁽²⁾ El argumento que desarrollé en el trabajo anterior fue que el vencimiento de la obligación, por corresponder a un elemento fundamental de la misma, no podía ser alterado por una resolución; por lo que el sistema de autoliquidación jamás pudo establecer la oportunidad a partir de la cual se causan intereses moratorios.

moratorios en caso de reparos.

El singular argumento que se expone en el fallo del 7 de abril de 1999 es que al utilizar el artículo 168 de la Ley de Impuesto sobre la Renta las expresiones calificativas de 'cantidades liquidadas', 'fechas en que son exigibles' y 'se hizo exigible el pago', el legislador "estableció las necesidades de cumplimiento de esas condiciones para que la deuda o derecho, cuyo pago oportuno faltó, pudiera originar la causación de intereses moratorios", como si estos requisitos que son de la naturaleza de las obligaciones pecuniarias derivaran de la utilización de esas frases por el legislador; y como si no repugnara a la razón que el legislador pudiera llegar a consagrar legislativamente el ex-abrupto de decir que se causan intereses de mora en el caso de obligaciones no exigibles.

La mora es la dilación o tardanza culposa de alguna persona en cumplir con la obligación que tiene. Ella ocurre justamente cuando se deja de cumplir la obligación en el momento en que es exigible. Mientras la obligación no sea exigible no puede existir mora; y mientras la obligación no haya sido determinada no puede ser exigible. Tratándose de obligaciones pecuniarias como lo son las obligaciones tributarias, la determinación consiste en la cuantificación de la misma, es decir, su liquidez.

Más adelante el fallo de la Sala Especial Tributaria II concluye afirmando que al promulgarse el Código Orgánico Tributario, como en la disposición contenida en el artículo 60 no se emplean las palabras líquida y exigible, se pueden llegar a causar intereses moratorios sobre cantidades no líquidas ni exigibles. El argumento que el fallo invoca es que el artículo 60 del Código Orgánico Tributario expresa que "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".

Este concepto lo expresa el fallo de la Sala Especial Tributaria II cuando señala que "resulta evidente de la disposición del Código Orgánico Tributario que el solo vencimiento del plazo para el pago, sin que éste último se hubiese realizado, es presupuesto suficiente y único para que los intereses moratorios se causen. La indudable conclusión que surge sobre la base de lo expuesto es que la

liquidez de la deuda principal no es presupuesto necesario para la obligación de pagar intereses moratorios, entre otras razones porque se desprende así del derecho positivo y de lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario de 1982” (subrayado del autor).

Como ya he tenido oportunidad de señalar, el solo vencimiento del plazo para el pago de la obligación sin que éste se hubiese realizado, es efectivamente presupuesto suficiente para que los intereses moratorios se causen, en virtud del principio “*dies interpellat pro homine*”, que está recogido tanto en el Código Orgánico Tributario como en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y en la Ley de Impuesto sobre la Renta. Lo que es inaceptable es que se pretenda señalar que ese presupuesto es único, porque la determinación de la obligación tributaria que causa los intereses moratorios es también necesaria, desde luego que siendo los intereses un concepto relativo y referente a un determinado capital, es condición necesaria la determinación de ese capital para que con base en él se puedan calcular los intereses que el capital ha de producir.

La tasa de interés se expresa en función de la relación de un cierto número de unidades con el ciento. Es pues un porcentaje y para poder determinar la cuantía de los intereses se efectúa la operación matemática denominada regla de tres, que consiste en multiplicar el monto del capital por el número de unidades correspondientes a la tasa de interés y ese resultado se divide entre cien para cuantificar así los intereses que produce ese capital, normalmente durante el período de un año. Para períodos menores el resultado del año se divide entre el número de días del año y se multiplica por el número de días transcurrido, en virtud de la regla del Código Civil según la cual los intereses, como frutos civiles que son, se reputan adquiridos día por día.

Resulta por lo tanto obvio que es condición “*sine qua non*” haber establecido el monto de la obligación productora de intereses, es decir, haberla liquidado para poder determinar la cuantía de los intereses que ese capital produce; y esta condición no es una condición en sentido jurídico, es decir, un hecho futuro e incierto del cual depende el nacimiento o la extinción de un derecho o de una obligación. Se trata de un requisito esencial de la institución de la mora.

Para que una obligación pecuniaria pueda ser considerada en situación de mora se requiere como requisito previo a todo otro, que no puede desconocer la ley, sin desnaturalizar el concepto mismo de mora, que se sepa cuál es la cuantía de la obligación que debe ser pagada.

Es curioso que el fallo de la Sala Especial Tributaria II señale que "...y si, en la práctica, el cálculo y liquidación de los intereses moratorios exige la cuantificación de la obligación principal que servirá de base para el cálculo, el posterior cobro y la recaudación de aquellos, esto no implica que los intereses moratorios no pueden nacer con anterioridad a la liquidación de la obligación principal, de tal manera que la liquidación de esta última sería requisito u operación material necesaria para calcular los intereses pero no para hacerlos nacer...".

Lo que se afirma en la cita precedente es el desideratum del error que consiste en pretender que los intereses de mora, porque se causan de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo o de la actuación de la Administración, pueden causarse sin que se haya determinado la obligación de la cual esos intereses son accesorios.

Una cosa es que determinada la obligación tributaria, sea que ésta haya sido determinada por el contribuyente o por el sujeto activo, se causen intereses moratorios de pleno derecho sin necesidad de actuación o requerimiento; y otra cosa muy diferente es que los intereses puedan causarse desde antes de que se hubiese hecho la determinación de la obligación.

Determinada la obligación tributaria por el contribuyente en su autoliquidación, si no la cancela dentro del término previsto, sin necesidad de requerimiento previo o sin necesidad de actuación de la Administración, en fin, de pleno derecho, se causan intereses moratorios sobre esas obligaciones autoliquidadas y no pagadas. Por otra parte, si habiendo hecho el contribuyente su liquidación y habiéndola pagado oportunamente, el sujeto activo discrepa de lo realizado por el contribuyente y procede a reparar la autoliquidación y a liquidar a su vez de acuerdo con su criterio una obligación tributaria adicional, si el contribuyente no la paga dentro del plazo que se le otorga para hacerlo o la

impugna si no está de acuerdo con la liquidación mediante la interposición de los recursos correspondientes, estará obligado al pago de intereses moratorios, que se causarán de “pleno derecho”, sin necesidad de requerimiento.

Si el contribuyente paga la obligación originada en el reparo dentro del término que se le concede para que lo haga, habrá satisfecho su obligación, dentro del plazo o dentro del término establecido, en la fecha en que es exigible, o en el día en que se hizo exigible el pago, según que se desee expresarlo en una cualquiera de las diversas maneras como lo expresan la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, la Ley de Impuesto sobre la Renta o el Código Orgánico Tributario, por lo cual mal podrían causarse intereses moratorios, puesto que la obligación habría sido satisfecha dentro del plazo establecido.

La obligación de declarar es una obligación de naturaleza distinta a la obligación de pagar el impuesto. La obligación de declarar es una obligación de hacer y el incumplimiento de la obligación de hacer tiene prevista en el Código Orgánico Tributario y la tuvo prevista en la Ley de Impuesto sobre la Renta una sanción específica, que no es precisamente la causación de intereses moratorios, pues éstos no son una pena sino el resarcimiento de los daños y perjuicios causados por el retardo en el pago.

La autoliquidación de impuestos introducida por la resolución N° 196 del 23 de mayo de 1980 impuso a los contribuyentes una segunda obligación de hacer, que consiste en que al dar cumplimiento a la primera relativa a la elaboración de la declaración debe complementarla con el cálculo del impuesto a ser cancelado; y como resultado de esta segunda obligación de hacer, nace a cargo del contribuyente una tercera obligación, esta última de dar, que es la obligación de pagar el impuesto resultante del cálculo efectuado por el contribuyente en un pago único o en varios, dependiendo de la cuantía de los impuestos liquidados. En el caso de que sean varias las porciones en las que se divide el pago del impuesto autoliquidado no se causan intereses de mora a favor del sujeto activo, siempre que cada una de las porciones sea satisfecha “dentro del plazo establecido”, porque antes del plazo establecido o de los plazos establecidos si se trata del pago en varias porciones, como puede ocurrir con el impuesto sobre la renta y con

el impuesto sucesoral, el pago de cada una de esas porciones está sujeto a un término, como consecuencia de lo cual no le es exigible al sujeto pasivo antes de que se venza el término; y como consecuencia de no ser exigible la obligación, no se causan intereses sobre la misma.

Esta conclusión resulta de una evidencia irrefutable.

En efecto, cuando el sujeto activo formula un reparo a la declaración y autoliquidación hecha por el contribuyente, o cuando la repara habiéndose incumplido además por el contribuyente la obligación de presentar la declaración y hacer la autoliquidación, el sujeto activo procede a determinar la obligación y a liquidarla y esa determinación y liquidación comporta la fijación de un término dentro del cual la obligación debe ser satisfecha, por lo que en caso de que el contribuyente se allane a lo reparado y pague el impuesto que se le liquida dentro del término que contempla la propia planilla de liquidación, habrá pagado dentro del plazo establecido, por lo que no procederá el cobro de intereses moratorios, pero sí procederá la imposición de sanciones, no sólo de aquella que se causa en razón de los impuestos liquidados (que por cierto no se aplica cuando habiendo el contribuyente declarado, la diferencia entre su declaración y lo reparado no excede de un 5% del impuesto obtenido tomando como base los datos declarados), sino también de la que se causa por el incumplimiento de la obligación del sujeto pasivo de presentar la declaración y autoliquidar el impuesto en caso de que ésta fuera la situación⁽³⁾.

El fallo de la Sala Especial Tributaria II confunde la obligación de declarar y autoliquidar el impuesto que es una obligación de hacer en la cual el sujeto pasivo también puede incurrir en mora en la hipótesis en que la presente tardíamente, es decir, con posterioridad a la fecha en que deba hacer la declaración y autoliquidación; con la obligación de pagar el impuesto, que es una obligación de dar que se satisface o cumple con la entrega en moneda de curso legal de la

⁽³⁾ Las eximentes de sanciones que la Ley de Impuesto sobre la Renta contempla en varias hipótesis en que como resultado de la facultad de investigar y verificar surja una diferencia entre la determinación hecha por el contribuyente y la realizada por la Administración, debería hacer claro para la Administración Fiscal que la formulación de reparos a la autoliquidación es un acto de liquidación y que no puede considerarse demorada una obligación cuya existencia ignoraba el contribuyente, o un crédito cuya existencia ignoraba el sujeto activo hasta el momento de formularse el reparo.

cantidad determinada y liquidada, cuya determinación y liquidación la hace el propio contribuyente cuando cumple su obligación de hacer, o el sujeto activo cuando el contribuyente no cumple su obligación de hacer, o cuando a pesar de haberla cumplido el contribuyente, el sujeto activo la repara sin que eso signifique, como parecía sugerirlo el parágrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario al regular los mal llamados intereses compensatorios, que se trata de un tributo “cuya determinación corresponda al sujeto pasivo”, ya que la determinación de todos los tributos corresponde al sujeto activo, desde luego que si la determinación de algún tributo efectivamente correspondiera al sujeto pasivo, no podría el sujeto activo cuestionar lo determinado por el sujeto pasivo.

El sujeto pasivo tiene sobre sí la obligación de efectuar su propia predeterminación, pero es en definitiva al sujeto activo a quien le corresponde hacerlo; y por tratarse de un acto del Poder Público sujeto al principio de legalidad, esa determinación que hace el sujeto activo es susceptible de control tanto en vía administrativa como en la vía jurisdiccional.

El fallo de la Sala Especial Tributaria II concluye su línea de razonamiento refiriéndose al requisito de exigibilidad y señala que se ha querido asimilar este requisito de la obligación tributaria mediante una remisión y asimilación al que corresponde a la obligación civil, lo que supondría que para que se haga exigible “no debe estar sometida ni a término ni a condición suspensiva”.

Con respecto al segundo de estos requisitos, el relativo a la “condición”, el fallo expresa que “la doctrina ha señalado que en el marco de la obligación legal no es admisible una condición que la sujete, tratándose de obligación ex lege, como sería el caso de las obligaciones tributarias, la condición no puede tener lugar...”.

El fallo hace un uso equívoco de la palabra condición, pues antes había expuesto “que la liquidez de la deuda principal no es presupuesto necesario para la obligación de pagar intereses moratorios” y ahora pretende sustentar esa afirmación en la doctrina que al señalar que la condición propiamente tal no puede crearse sino por negocio jurídico, concluye que la ley lo que establece son presupuestos de aplicación, que es precisamente lo que ya advertí para evitar el

equivoco, cuando señalé que la condición de exigibilidad de la que hablo no se refiere a la institución jurídica de la condición, como hecho futuro e incierto del cual depende el nacimiento o la extinción de la obligación, sino al presupuesto de aplicación, que impone como requisito intrínseco de toda obligación para ser exigible, la determinación de la misma; y en el caso de las obligaciones pecuniarias no menos que la determinación de su cuantía, es decir que sea líquida, sin cuya cualidad no puede el deudor estar en mora de cumplirla, porque solamente una vez liquidada es cuando puede hacerse exigible.

Por lo que respecta al término el fallo se expresa del modo siguiente: “El vencimiento del plazo como elemento y oportunidad de la exigibilidad de la deuda concreta, el momento de la causación de los intereses moratorios, independientemente de los recursos administrativos o judiciales interpuestos pues éstos inciden sobre los efectos (ejecutabilidad y ejecutoriedad) del acto de determinación de la obligación tributaria y no sobre la situación jurídica acaecida”.

Esta frase no puede ser considerada como la conclusión del razonamiento según el cual en las obligaciones tributarias quedaron suprimidos los requisitos de liquidez y exigibilidad, pero el fallo la presenta así.

No me ha sido posible determinar si se trata de un error alrededor del cual se gira como en una noria, o si por el contrario se trata de un deliberado esfuerzo para confundir la materia que se analiza.

En efecto, el fallo trata sobre la procedencia de intereses moratorios en virtud de reparos formulados por la Administración Tributaria que ésta liquida en el período comprendido entre la fecha de la presentación de la declaración y autoliquidación y la fecha del repara, pero el razonamiento se refiere “a la causación de los intereses moratorios independientemente de los recursos administrativos o judiciales interpuestos”, es decir, intereses que se causarían durante el tiempo del proceso en caso de ser declarado con lugar el repara, que es un período posterior al de la formulación del repara, recayendo de nuevo en la confusión, ya denunciada, entre la exigibilidad de intereses moratorios desde antes de haberse liquidado el repara que los causa; y la causación de intereses después de haberse liquidado el repara, que no se cancela por estar suspendidos

los efectos del acto administrativo contentivo del reparo en virtud de los recursos administrativos o judiciales interpuestos.

La sentencia de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia no contradice completamente la doctrina del fallo de la Sala Especial Tributaria II, sino que quizá en un intento de armonización o por no suscitar una polémica frontal con la Sala Especial Tributaria II, en su parte motiva al referirse a los intereses moratorios y desestimar el alegato de la inconstitucionalidad de éstos, dejó tácitamente establecido que la Sala Especial Tributaria II había estado atinada en su apreciación cuando se refirió a la diferencia entre la norma de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y el contenido del artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982, es decir, que el criterio de la Sala Especial Tributaria II según el cual la exigibilidad de la obligación tributaria no es requisito para que ésta causara intereses de mora, resultaba acorde con el texto del artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982.

En su motivación la Sala Plena cita las dos disposiciones, la de artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982 y la del artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994 cuya inconstitucionalidad se demandaba, y agrega: “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”.

La sentencia introduce luego, para que le sirva de sustento a su argumentación, una referencia a los intereses compensatorios que corren durante el curso del proceso, sin aclarar si efectivamente estos intereses realmente eran compensatorios y no intereses moratorios rotulados o etiquetados con el nombre de intereses compensatorios.

Que no existen diferencias fundamentales entre uno y otro texto legal es lo que he expresado a lo largo de este trabajo, pero la sentencia de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia dejó entrever su conformidad con el criterio interpretativo de la Sala Especial Tributaria II de la cual se apartaba en los siguientes términos:

“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 pago⁴, 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”.

El error que representa esta visión sobre la existencia de un cambio en el tratamiento del interés moratorio se pone de manifiesto en la misma decisión cuando más adelante la Corte Suprema de Justicia asentó que:

“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”.

Existe, pues, una contradicción dentro de la propia sentencia de la Corte Suprema de Justicia a pesar de que el dispositivo del fallo deja a salvo lo fundamental de la tesis que sustenta la Corte, cuando al citar los alegatos formulados por la sustituta del Procurador General de la República sobre la constitucionalidad de los intereses moratorios expresa:

“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,

(⁴) La Sala Plena emplea de nuevo, sin la debida distinción, el vocablo exigibilidad.

el principio "non bis idem", que en materia sancionatoria proscribire la duplicidad de sanciones por un mismo hecho y un mismo tipo de responsabilidad".

Esta situación insisto es clara, particularmente cuando la Corte habla de que la exigibilidad de la obligación tributaria no puede interpretarse de modo distinto a como debe interpretarse la exigibilidad de la obligación civil, o de las obligaciones en general. Como elemento de comprobación bastaría citar la disposición del artículo 1.292 del Código Civil para apreciarla en toda su integridad, pues esta norma al tratar de las obligaciones en parte líquidas y en parte ilíquidas dispone lo siguiente:

“Si la deuda fuere en parte líquida y en parte ilíquida, podrá exigirse por el acreedor y hacerse por el deudor el pago de la parte líquida, aun antes de que pueda efectuarse el de la parte ilíquida, sino apareciere que debe procederse de otro modo”.

En un intento por aclarar esta confusión, el párrafo único del artículo 66 del Código Orgánico Tributario vigente dispone lo siguiente:

“Los intereses moratorios se causarán aún en el caso en que hubieren sido suspendidos los efectos del acto en vía administrativa o judicial”.

La disposición citada representa, sin lugar a dudas, una manifestación inequívoca de la voluntad del legislador de modificar el contenido de la doctrina tradicional de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, ratificada por la Sala Plena cuando corrigió lo que había dispuesto la Sala Especial Tributaria II y que quedó a su vez ratificada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia cuando decidió la solicitud de aclaratoria formulada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.

Como he venido indicando la Corte Suprema de Justicia señaló 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”, con lo cual incurrió en la confusión entre la no exigibilidad de la obligación tributaria por no haber sido liquidada y la no exigibilidad que se deriva de la interposición del recurso, que hace inejecutable el acto de liquidación.

En una confusión inversa a ésta incurrió la Sala Especial Tributaria II al pretender que era legítimo el cobro de intereses moratorios sobre los montos liquidados desde antes de la fecha en que fueron liquidados, al afirmar que no era necesaria la exigibilidad y liquidez de la obligación tributaria.

El dispositivo del párrafo único que acabo de citar consagra que, durante el tiempo en que esté pendiente de decisión el recurso jerárquico (suspensión de los efectos del acto en vía administrativa) o el contencioso-tributario (suspensión de los efectos del acto en la vía judicial) corren los intereses sobre las cantidades liquidadas mediante aquellos actos que provocaron la interposición de los recursos jerárquico o contencioso-tributario.

La nueva disposición que cito ha venido a resultar indispensable en virtud de la confusión que se generó en la jurisprudencia, en cuanto a las dos acepciones con las cuales se emplea el vocablo exigibilidad, pero no lo es conceptualmente.

Ya en el trabajo elaborado en el año 1995 había señalado que en una de las reformas de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en concreto la que tuvo lugar el año 1966, se incorporó un artículo cuyo texto es el siguiente:

“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”.

Estos intereses que consagraba la reforma de la Ley del año 1966 a la tasa del uno por ciento (1%) mensual, cuando los intereses moratorios por las deudas tributarias estaban fijados precisamente en esa tasa, fue concebido como una suerte de complemento de la condenatoria en costas ya que sólo procedían, como se desprende del texto citado, cuando fuese declarado totalmente sin lugar el recurso interpuesto, pudiendo además el Tribunal eximir de tal pago, cuando hubiera motivos racionales para interponer el recurso. Esta era la regla que

establecía el Código de Procedimiento Civil de 1916 para eximir del pago de costas a la parte totalmente vencida.

Cuando la decisión del recurso comportaba el rechazo absoluto de los alegatos esgrimidos por el contribuyente, al quedar definitivamente firme la sentencia el contribuyente debía solicitar el desglose de la planilla del expediente para proceder a su cancelación dentro del plazo para el cumplimiento voluntario de la sentencia de condena definitivamente firme; y tratándose del pago de una planilla cuya fecha de vencimiento figuraba impresa en el cuerpo de la planilla, no logro todavía comprender por qué se dudaba de que la dicha planilla debía causar intereses moratorios a favor del Fisco Nacional, no en virtud de la nueva disposición incorporada a la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 1966, sino en virtud de la norma sobre intereses moratorios de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y del efecto declarativo que debía atribuírsele a la sentencia, del mismo modo como en las obligaciones civiles y mercantiles de pago de cantidades de dinero que producen intereses, éstos se causan no sólo desde el momento del vencimiento de la obligación y hasta la interposición de la demanda, sino también durante el tiempo de duración del proceso y hasta el definitivo pago.

Esta es una consecuencia que deriva de la circunstancia de que los intereses de mora en las obligaciones tributarias se causan de pleno derecho.

En el procedimiento del recurso tributario de lo que se trata es de la impugnación de un acto administrativo y por eso tiene características particulares, porque a pesar de que el contribuyente es la parte demandada es quien asume el rol de demandante por lo que respecta al impulso procesal, pues de perimir la instancia quedaría firme en su contra el acto administrativo.

La pretensión de la Administración Tributaria no se formaliza del mismo modo como se formalizaría una demanda de cobro de una planilla que hubiese quedado definitivamente firme por no haberse interpuesto contra ella el recurso correspondiente. En esta última situación el Fisco demandante exige del contribuyente el pago de la planilla con los intereses moratorios que se causen desde el momento que quedó firme la planilla hasta el momento de su definitiva cancelación, utilizando el procedimiento ejecutivo.

Cuando se trata de un reparo, aunque la reclamación del Fisco no difiere en su contenido de aquella que ejerce cuando reclama el pago de una planilla definitivamente firme por no haberse ejercido contra ella los recursos, por tratarse de un acto administrativo sujeto al control de legalidad, cuando el contribuyente ejerce el recurso debe la Administración someterse al procedimiento, pero no por eso la fecha de exigibilidad de la planilla queda alterada, sino únicamente para que opere el control de la legalidad y luego se declare, con el efecto propio de toda sentencia declarativa, que la reclamación de pago contenida en la planilla por la cual se liquida el reparo es o no conforme a derecho y por lo tanto, en la primera hipótesis capaz de generar intereses moratorios desde la fecha en que debió ser pagada por el contribuyente, si no hubiera ejercido el recurso.

Como ya indiqué, en el trabajo del año 1995 toqué el tema de la causación de intereses durante el tiempo de duración del proceso y me referí a la disposición del artículo 145 de Ley de Impuesto sobre la Renta del año 1966 que estableció, en relación con los reparos, la regla por la cual declarado totalmente sin lugar el recurso contencioso interpuesto se debía imponer al recurrente por concepto de intereses el pago de una cantidad equivalente a uno por ciento (1%) mensual sobre el monto total de la liquidación impugnada, computable a partir de la fecha de interposición del recurso. Una disposición análoga contenía el artículo 125 de esa misma ley, para cuando se desistiera del recurso de reconsideración o caducara el lapso para interponer el contencioso⁽⁵⁾.

La “ratio legis” de estas disposiciones es absolutamente concordante con la que inspira el párrafo único del artículo 66 del Código Orgánico Tributario al cual me acabo de referir, sólo que el artículo 145 de la Ley del año 1966 se preveía la posibilidad de que el tribunal dispensara de ese pago al recurrente cuando hubiese tenido motivos racionales para interponer el recurso lo que desnaturalizando el carácter de los intereses los convertía, como también lo expuse en aquella oportunidad, en una especie de condenatoria en costas.

(⁵) La jurisprudencia en relación con estas disposiciones sentó doctrina según la cual estos intereses sólo debían causarse por el tiempo en que, de acuerdo con la duración de los lapsos procesales establecidos en la ley, el recurso debía haber sido decidido, argumentando que cuando la decisión no se producía oportunamente y se extendía en el tiempo la mora, esta extensión resultaba imputable al Estado.

Por otra parte, en la práctica la declaratoria de cualquier recurso parcialmente con lugar obliga a la Administración Tributaria a anular la planilla emitida con ocasión del reparo y a sustituirla por una de monto diferente, limitado al que resulta de la condenatoria judicial.

Como la nueva planilla es emitida después de la decisión se hace aparentemente cuestionable el cobro de intereses moratorios sobre la porción liquidada de acuerdo con lo dispuesto por la sentencia, ya que la nueva planilla lleva la nueva fecha de emisión.

Esta situación se produce como resultado de un elemento de carácter material, ya que no existe la posibilidad de que el contribuyente cancele parcialmente la planilla emitida al tiempo del reparo. Sin embargo, la circunstancia de que la planilla por el monto establecido en la condenatoria judicial lleve la fecha nueva no es impedimento para que se consideren causados los intereses moratorios, ya que éstos no surgen de la planilla misma sino de pleno derecho como producto de la liquidación contenida en la resolución, por aquella porción del reparo que al cumplirse el proceso de control de la legalidad del acto resulte conforme a la sentencia ajustado a derecho.

Esta es una regla que se percibe de manera absolutamente clara cuando se trata de obligaciones civiles y mercantiles que generan o causan intereses. La circunstancia de que en un determinado proceso el demandado alegue y pruebe que la obligación cuyo pago se le reclama no es por el monto expresado en la demanda sino por un monto inferior, bien por haber hecho en algún momento un abono a cuenta de capital, o por cualquier otra circunstancia, no resulta obstáculo para que se consideren causados intereses sobre las cantidades efectivamente entregadas y adeudadas, aunque no sobre el monto total reclamado.

Lo mismo ocurre con la obligación tributaria, con la particularidad de que para el control mismo de la Administración y el que la Contraloría General de la República ejerce a su vez sobre la Administración, el pago debe efectuarse a través de las planillas de liquidación, que tienen que ser emitidas por la cantidad exacta que va a ser cancelada por el contribuyente.

En el nuevo Código Orgánico Tributario no solamente están consagrados los intereses moratorios a partir de la fecha en que la planilla originada en el reparo debe ser cancelada sino que además, el artículo 67 en su párrafo único dispone para cuando el contribuyente paga las cantidades liquidadas en las planillas originadas en los reparos pero su recurso es declarado con lugar, que el Fisco deberá cancelar intereses moratorios al contribuyente a la misma tasa y calculados desde la fecha en que se produjo el pago.

La disposición del párrafo único del artículo 67 resulta también aplicable en el caso de que las cantidades objeto de reparo sólo sean confirmadas parcialmente. En esta hipótesis los intereses moratorios no se causarán a favor del sujeto activo por las cantidades que de acuerdo al contenido de la decisión judicial resulten adeudadas por el contribuyente al Fisco, si ha habido el pago previo por no haberse suspendido los efectos del acto. En cambio, se causarán intereses moratorios a favor del contribuyente por la porción que resulte pagada indebidamente de acuerdo al contenido de la decisión.

La situación inversa se presentará cuando le sea acordado al contribuyente la suspensión de los efectos del acto y no se haya visto en la necesidad de cancelar el monto del reparo al tiempo en que intentó el recurso contra la Administración. Como la cantidad que establezca definitivamente la sentencia como monto adeudado no habría sido cancelada dentro del término establecido, los intereses moratorios se causarán a favor del Fisco sobre esa cantidad desde la fecha de exigibilidad de la planilla hasta la fecha de pago de acuerdo con la decisión definitiva.

Como complemento de estas dos normas de los artículos 66 y 67 del Código Orgánico Tributario el artículo 263 del nuevo Código expresamente dispone en relación con el recurso contencioso-tributario que la interposición del mismo no suspende los efectos del acto impugnado, pero el tribunal a instancia de parte podrá acordar la suspensión total o parcialmente “en el caso que su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado, o si la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho”.

Se trata de dos elementos que afortunadamente el legislador ha fijado como alternativos, la apariencia de buen derecho o “fumus boni iuris”; y lo que podría ser calificado como el “periculum in mora”, que es la causación de perjuicios por la ejecución del acto administrativo.

Desde el punto de vista estrictamente conceptual el “periculum in mora” que pudiera originarse como resultado de la cancelación de las planillas de liquidación de impuestos originados en reparos de la Administración, pendientes de decisión los recursos interpuestos por el contribuyente, no parece que pueda concebirse.

Se trataría de una obligación de reintegro que surgiría a cargo del Estado, por el monto de los impuestos cancelados más los intereses moratorios acumulados desde la fecha de la cancelación hasta que se produzca el reintegro.

La condición misma de ser el Estado quien resultaría deudor de esas dos obligaciones, hace imposible desde el punto de vista teórico concebir la existencia del “periculum in mora”. En efecto, el “periculum in mora” deriva de la imposibilidad de establecer de manera inmediata la certeza de la situación jurídica singular y el riesgo que representa para cualquiera de las partes que durante ese lapso de tiempo la contraparte se insolvente, o simplemente carezca de recursos para enfrentar el resultado de la decisión judicial cuando ésta deba ejecutarse.

Sin embargo, desde un punto de vista concreto práctico no puede ser ignorada ni la circunstancia de que la Administración se desenvuelve en la práctica de manera sistemática con retardo manifiesto en el cumplimiento de sus obligaciones pecuniarias, con sus empleados y con sus contratistas, ni tampoco que el sistema judicial, en razón de las innumerables causas acumuladas en los tribunales, también se torna sumamente lento en la administración de justicia. Estas dos circunstancias, unidas a la existencia de una situación inflacionaria crónica que ha prevalecido en Venezuela por espacio de veinte años hace que el “periculum in mora”, cuyo concepto está vinculado a la situación específica de insolvencia de la persona obligada al pago, en cuya categoría no se puede ubicar al Estado, deba analizarse no en función de la condición intrínseca de la persona del deudor, sino en función de la forma como se puede afectar económicamente al sujeto pasivo de la obligación tributaria cuando se le constriñe a pagar sin que se

haya cumplido el proceso de control de la legalidad del acto de una parte; y de la otra, sin tener en cuenta los efectos económicos adversos que tal pago y la tardanza en su recuperación por las razones ya dichas le puede causar.

La modificación que significa el artículo 263 del Código Orgánico Tributario es un regreso al principio de antiquísima data establecido en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional “solve et repete”.

En razón de esta circunstancia resulta propio señalar que la abolición de ese principio, hace ya veinte años con ocasión de la promulgación del Código Orgánico Tributario, fue el resultado de una evolución doctrinaria y jurisprudencial, no sólo en Venezuela sino en el mundo, por la cual fue cuestionado el principio no sólo por la injusticia intrínseca que el mismo comportaba, sino también por su carácter discriminatorio.

En efecto, la doctrina y la jurisprudencia fundamentaron su abolición en la circunstancia de que su consagración representaba un atentado contra el principio de igualdad constitucional en detrimento del sujeto pasivo débil económicamente, a quien al obligársele a cancelar para poder ejercer el recurso se le cercena el derecho a litigar, o cuando menos se le hace de tal modo oneroso, que puede afirmarse que comporta también lesión al principio constitucional del derecho al debido proceso.

El principio “solve et repete” que ahora resucita está indisolublemente unido al también viejo principio de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional según el cual no procede la compensación contra las acreencias del Fisco, el cual también fue derogado hace ya veinte años por el Código Orgánico Tributario y de cuya reactivación se puede apreciar en este último Código recientemente promulgado, nuevos intentos por hacerlo resurgir aunque no de modo general. Más allá de la injusticia intrínseca que el principio “solve et repete” comporta al sujetar las relaciones entre los contribuyentes y el sujeto activo a reglas contrapuestas que favorecen abiertamente a este último, existe sin lugar a dudas un atentado al principio de igualdad constitucional, no solamente por lo que respecta al sujeto pasivo, sea o no débil económicamente, sino porque frente al

Estado, contraparte en el proceso, el sujeto pasivo siempre puede ser considerado como débil jurídico.

Como resultado de lo expuesto precedentemente se pueden sintetizar las reglas relativas a la causación de intereses moratorios en las obligaciones tributarias del siguiente modo:

- 1) Las obligaciones tributarias líquidas y exigibles causan intereses moratorios a favor del Fisco Nacional desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su definitiva cancelación.
- 2) La fecha de exigibilidad de la obligación tributaria está determinada en el propio instrumento de liquidación de la obligación tributaria, bien sea que esa determinación ocurra como consecuencia de la autoliquidación efectuada por el contribuyente, o como resultado del reparo formulado por la Administración a la declaración y autoliquidación presentada por el contribuyente, o por haber incumplido la obligación de declarar.
- 3) La regla contenida en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario según la cual se causan intereses moratorios desde “el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda”, sólo es aplicable a aquellas obligaciones tributarias no pagadas oportunamente que fueron autoliquidadas por el contribuyente.

En consecuencia, estos intereses moratorios se causan tanto en el caso de la autoliquidación que corresponde a la declaración definitiva realizada por el contribuyente, como a las autoliquidaciones contenidas en las declaraciones estimadas, sobre los respectivos importes monetarios, si no son pagados dentro del término en que de acuerdo con la propia autoliquidación deben serlo.

- 4) La causación de intereses moratorios a favor del Fisco por las obligaciones tributarias determinadas y liquidadas en virtud de reparos formulados por la Administración Tributaria, se produce a partir del vencimiento del término concedido para el pago del impuesto liquidado en virtud del reparo.

La interposición del recurso jerárquico o del contencioso-tributario no impide la causación de los intereses moratorios que deben considerarse causados desde la fecha en que las obligaciones tributarias liquidadas en virtud del reparo se

hicieron exigibles, conforme lo establece el acto administrativo contenido en la resolución y las planillas anexas a la misma, aunque por la interposición del recurso se acuerde suspender los efectos del acto y se hagan inexigibles el tributo y los intereses.

5) Los intereses moratorios relacionados con los reparos en curso iniciados antes de la reforma del Código Orgánico Tributario, también están sujetos a la regla contenida en el parágrafo único del artículo 66 y se causan desde el vencimiento del plazo para el pago de los impuestos liquidados contra cuya liquidación se interpusieron los recursos hasta el pago definitivo.

En efecto, esta regla debe considerarse aplicable aunque no se hubieran promulgado los nuevos dispositivos que contiene el Código Orgánico Tributario y que establecen que la interposición del recurso contencioso no suspende los efectos de acto; y por lo tanto resulta aplicable en los casos pendientes, surgidos con anterioridad a la reforma en razón de la naturaleza misma de los intereses moratorios y del principio según el cual éstos se causan de pleno derecho.

6) Los intereses que se causan sobre los reparos en curso sólo pueden determinarse al quedar definitivamente firme la sentencia que decida los reparos y procederse al pago del monto de la condenatoria, pues sólo en ese momento es cuando se completan la totalidad de los elementos que deben utilizarse para el cálculo de los intereses, a saber:

a) El monto efectivamente adeudado en concepto de tributo que se determina mediante el control de la legalidad del acto administrativo.

b) La fecha a partir de la cual deben calcularse intereses sobre la cantidad objeto de la condenatoria judicial, que es la fecha en que debió pagarse la planilla de liquidación de impuestos si no se hubiera interpuesto el recurso; y

c) La fecha en la cual se pagó el monto de los impuestos de acuerdo con el contenido de la condenatoria judicial.

7) La regla expuesta en el número precedente es igualmente aplicable a aquellas situaciones en que la decisión judicial recaída sobre los recursos contenga sólo una condenatoria parcial al contribuyente en relación con el monto reparado por la Administración Tributaria.

8) No se puede pretender cobrar intereses moratorios durante el período comprendido entre la oportunidad de presentación de la declaración y autoliquidación del tributo y la fecha de la formulación de los reparos, porque los intereses sólo pueden causarse en la medida en que se haya producido la autoliquidación por parte del contribuyente, que define la cuantía de la obligación tributaria, o la liquidación por parte de la Administración en virtud del reparo⁽⁶⁾.

En este sentido importa volver a destacar que la mora es sanción resarcitoria por el retardo culposo en el cumplimiento de la obligación, por lo que en ausencia de liquidación de las cantidades objeto de reparo, mal puede concebirse el retardo culposo.

9) En presencia de las nuevas normas del Código Orgánico Tributario según las cuales el recurso contencioso no suspende los efectos del acto, el pago de los reparos al tiempo de la interposición del recurso impediría la causación de intereses moratorios y generaría a favor del contribuyente intereses moratorios sobre las cantidades canceladas que como resultado de la decisión de los recursos resulten haber sido pagadas indebidamente⁽⁷⁾.

Cuantía de los intereses moratorios

Los intereses moratorios que se causan por la falta de pago oportuno de la obligación tributaria se mantuvieron fijos en la tasa del uno por ciento mensual desde la promulgación de la primera Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, que data como ya señalé del año 1918, hasta la entrada en vigencia del primer Código Orgánico Tributario, lo que ocurrió el 30 de enero de 1983. Sin embargo, para las obligaciones tributarias derivadas de la aplicación de la Ley de

⁽⁶⁾ Como ya indiqué anteriormente la pretensión de cobro de intereses moratorios a partir del vencimiento del término para la autoliquidación y pago del tributo en el caso de reparos, pareciera tener por fundamento que la autoliquidación que realiza el contribuyente no puede dar lugar a la formulación de reparos; y que si ello ocurre es el resultado de un intento de evadir la obligación fiscal. Aunque esto no es la materia de este trabajo, bastaría para desmentir el planteamiento que allí se contiene, señalar que si se pretende sostener que en la fecha prevista para la autoliquidación y pago es cuando deben cancelarse todos los impuestos correspondientes a un determinado período, entonces todas las cantidades pagadas en virtud de las declaraciones anticipadas o en virtud de las retenciones que se le hacen al contribuyente y que se enteran al Fisco con anterioridad a esa fecha deberían causar intereses a favor del sujeto pasivo.

⁽⁷⁾ Esta consagración legislativa de los intereses de mora resulta clarificadora de la naturaleza del derecho que corresponde al sujeto activo como resultado de la liquidación de tributos. Se trata simplemente de un derecho de crédito, por lo que no es aceptable que se afirme que el sujeto pasivo cuando no ha cancelado los impuestos hace uso del dinero que “pertenece” al sujeto activo.

Impuesto sobre la Renta, la tasa de interés moratorio fue modificada con la reforma de esa ley en diciembre de 1981. Esto se debió a que durante el curso de las discusiones que llevaron a la aprobación del primer Código Orgánico Tributario, se reformó la Ley de Impuesto sobre la Renta y esta circunstancia permitió que la norma que se había concebido como tasa de intereses moratorios para todas las obligaciones tributarias fuera incorporada al proyecto de ley para aplicársela a la obligación de pagar impuesto a la renta en caso de mora.

En la oportunidad del trabajo elaborado en el año 1995 y también en el recurso interpuesto ante la Sala Plena de la extinta Corte Suprema de Justicia hice referencia a la circunstancia de que los proyectistas habían redactado un texto en el cual la tasa de interés moratorio sería la que fuera la tasa máxima autorizada para el descuento bancario de los efectos comerciales, que luego fue reformado en el Congreso tanto en el texto definitivo del Código como en la Ley de Impuesto sobre la Renta que le antecedió, sustituyendo la tasa de descuento por la tasa de redescuento a la que se sumaría el doce por ciento sin pasar del dieciocho por ciento (18%). Es como si el legislador hubiera concebido mantener la tasa del uno por ciento mensual contemplada en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y agregarle la tasa de descuento, que sustituyó por la de redescuento, aún mayor que la primera; y consciente de que aplicaba acumulativamente dos tasas de intereses moratorios, le puso el límite del dieciocho por ciento anual.

Además del preconcepto que ya denuncié en la primera parte de este trabajo, cuando me referí a la norma contenida en la disposición transitoria de la novísima Constitución de la que se desprende que el constituyente consideró insuficiente o baja la tasa de interés moratorio establecida en el Código Orgánico Tributario, otro preconcepto que incide en la aproximación que el legislador ha tenido frente al hecho de la mora y a la tasa de interés que debe estipularse con relación a ella, se origina en la errada visión de que los dineros que representan el monto de los impuestos a recaudarse constituyen o son propiedad del Estado y no, como en efecto lo es, un simple derecho de crédito contra el sujeto pasivo del tributo.

En razón de esta visión errada los redactores de los proyectos de leyes afirman en sus exposiciones de motivos que se trata de impedir con el establecimiento de la tasa de interés moratorio, que los particulares se financien con fondos que pertenecen al Estado y se empeñan en incrementar la tasa en lugar de agilizar las diligencias que deben practicar en sus labores de fiscalización, verificación y liquidación.

Por esta razón las exposiciones de motivos que acompañan o han acompañado las reformas del Código Orgánico Tributario, al fundamentar las altas tasas de interés moratorio, señalan que se trata de evitar que los particulares se financien con los fondos del Estado.

Al tiempo de la promulgación del Código Orgánico Tributario cuando en Venezuela se encontraban reguladas las tasas de interés, el establecimiento de una tasa del doce por ciento (12%) sobre la de redescuento del Banco Central de Venezuela, aunque no sobrepasara nunca el dieciocho por ciento (18%) anual representaba una tasa de interés moratorio que obviamente excedía el interés corriente en el mercado, de lo que es fácil colegir que se pretendía alcanzar una finalidad distinta a la que corresponde a los intereses moratorios.

Como ya he señalado varias veces a lo largo de esta exposición, la función del interés moratorio es resarcir al acreedor del perjuicio que le produce la falta de pago oportuno por parte del deudor. Sin embargo, cuando se percibe la falta de pago oportuno no como resultado del retardo culposo, ni siquiera originado en la deficiencia en el cobro de su crédito o en la realización del proceso de verificación por parte de la Administración, sino como el uso por parte del sujeto pasivo de la cosa ajena, entonces fácilmente se pervierte la función del interés moratorio, para convertirlo en un mecanismo sancionador o punitivo.

Esto es lo que explica la exorbitancia que ha ido alcanzando entre nosotros la tasa de interés moratorio sobre las obligaciones tributarias.

No hay duda de que el legislador, en ejercicio de sus facultades constitucionales, puede establecer la tasa de interés moratorio que considere adecuada, para resarcir al Fisco Nacional el perjuicio que le causa el retardo en el

cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de su obligación de pagar oportunamente los tributos.

Sin embargo, la facultad que el constituyente le atribuye no puede considerarse que no está sujeta a ninguna limitación.

En primer lugar esa facultad está limitada por la naturaleza misma de la institución para cuya regulación se lo faculta, es decir, por la naturaleza del concepto de mora. No es ocioso repetir aquí que la mora es el retardo culposo en el cumplimiento de la obligación por parte del deudor y que el interés de mora pretende resarcir al acreedor de la pérdida que sufre como consecuencia del retardo de su deudor en el cumplimiento de la obligación.

Es por esta razón que el interés de mora no puede confundirse y reglamentarse por el legislador para lograr una finalidad distinta de aquella que la institución persigue.

Por eso cuando se transforma el objetivo de resarcimiento del daño en un objetivo de penalización, se grava al deudor más allá de lo que es el daño que está obligado a resarcir a su acreedor y queda desnaturalizada la institución, convirtiéndose la tasa de interés moratorio en una penalidad.

Como el incumplimiento de la obligación tributaria está sujeto a la imposición de sanciones, en la medida en que la tasa de interés de mora supera el perjuicio directo causado por el retardo en el cumplimiento, se convierte como ya dije en penalización y por lo tanto se lesiona el principio según el cual nadie puede ser sancionado dos veces por la misma falta.

No creo que quepa argumentar que las multas contempladas para el incumplimiento de las obligaciones tributarias son una sanción a una falta distinta de la que se sanciona con el interés moratorio, que estaría referida al retardo en el cumplimiento, ya que satisfecha la obligación tributaria, aunque lo sea con retardo y pagados los intereses moratorios aplicables al tiempo durante el cual se extendió el incumplimiento que debe resarcirse al Estado, no puede haber lugar a ninguna otra sanción, a menos que se invoque como sustento la facultad punitiva que tiene el Estado para quien viole la ley, la cual si es ejercida mediante la imposición de una multa no lo puede ser también mediante la adición al interés de mora, que

resarce el perjuicio sufrido por el retardo, una compensación adicional, así se exprese esa compensación bajo la fórmula de un determinado número de puntos porcentuales y se la califique como parte del interés moratorio.

¿Cuál es el límite de interés moratorio que el legislador debe respetar? No existe ni puede existir una regla clara y precisa. Los límites son conceptuales: la prohibición de la confiscación, el principio del respeto a la capacidad económica del contribuyente que preside todo el régimen tributario y por lo tanto sus accesorios y el sistema sancionatorio que lo complementa, como lo serían respectivamente los intereses moratorios y las multas; y finalmente, el mismo principio que ya indiqué anteriormente: la naturaleza de la institución que se pretende regular.

Es imposible establecer apriorísticamente cuándo una determinada tasa de interés anual, establecida como tasa de interés moratorio, comporta o puede comportar violación de esos tres principios; y por lo tanto lo es también afirmar que al haber fijado el legislador una determinada tasa habría desbordado las atribuciones que el constituyente le otorgó, por haber torcido la finalidad para la cual se le otorgó la facultad.

Lo que se plantea es el mismo principio que es fácilmente reconocible cuando se refiere a un acto administrativo. La desviación de poder o el abuso de poder, permite atacar el acto administrativo por ilegalidad. El acto legislativo, es decir la ley, también es susceptible de encerrar abuso de poder o desviación del mismo, para lo cual existe el control constitucional de la norma de ley.

Corresponderá al órgano jurisdiccional de acuerdo con las condiciones particulares que definan la tasa de interés moratorio, determinar si ha habido abuso o desviación de poder por parte del Poder Legislativo al fijar una determinada tasa de interés moratorio.

El problema no se presenta cuando la tasa de interés moratorio fijada por el Poder Legislativo resulta compatible con la pérdida que pueda significar para el acreedor el no poder disponer oportunamente de las cantidades representativas de los tributos no cancelados por el contribuyente.

Tal es el caso de lo que ocurrió con la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, en la cual la tasa de interés moratorio del uno por ciento mensual se mantuvo inmodificada a través de las sucesivas reformas hasta el presente, cuando la norma dejó de tener aplicación en virtud de la promulgación del Código Orgánico Tributario.

La regla del Código Civil que establece el artículo 1.277 según la cual en las obligaciones que tienen por objeto una cantidad de dinero, los daños y perjuicios resultantes del retardo en el cumplimiento consisten siempre en el pago del interés legal, es obviamente el punto que puede servir de partida para determinar el alcance de lo que son los daños y perjuicios ocasionados por la demora en el cumplimiento de las obligaciones pecuniarias.

Esa regla como ha sido señalado por otros autores⁽⁸⁾, no significa que los únicos daños que pueden derivarse del retardo en el cumplimiento de las obligaciones pecuniarias están representados por ese interés legal.

En primer lugar, las partes pueden pactar un interés moratorio convencional, que puede o no llegar a tener el carácter de una cláusula penal y por supuesto el legislador también lo puede hacer imponiendo una tasa de interés distinta a través de una disposición especial. Así ocurrió con la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y ocurre con la disposición del Código Orgánico Tributario, mas ello no quiere decir, insisto, en que través de una disposición especial puede establecerse una tasa de interés moratorio arbitraria.

Al fundamentar el recurso de inconstitucionalidad por lo que respecta a la tasa de interés moratorio establecida en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario del año 1994, se alegó lo siguiente:

“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

⁽⁸⁾ Lagrange, Enrique, Retardo en el cumplimiento de obligaciones pecuniarias y depreciación de la moneda, Ensayos Jurídicos, publicación de Mendoza, Palacios, Acedo, Borjas, Páez Pumar & Cía., Caracas, 1995, Impresos Rubel C.A.

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”.

Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia no acogió el alegato señalando que se trataba de una fundamentación genérica o imprecisa en donde no se establecía la necesaria conexión entre las circunstancias fácticas y jurídicas que se invocan.

La sentencia concluía de este modo:

“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”.

No es el objetivo de este trabajo formular una crítica a la sentencia de la Corte Suprema de Justicia con relación a esta materia, pero sí quiero destacar que es justamente en la caracterización de la tasa de interés moratorio como una tasa exorbitante en donde se asienta la afirmación de que el legislador incurrió en un uso abusivo o en una desviación del poder que le fue otorgado para fijar la tasa de interés moratorio; y que al colocarla en niveles exorbitantes lesiona indudablemente el derecho de propiedad, ya que el pago de los intereses de mora en esas tasas exorbitantes supone una exacción al contribuyente más allá del principio de justicia tributaria que implica que ésta se ajuste a la capacidad contributiva de cada contribuyente.

¿Significa esto que no puede establecerse una tasa de interés moratorio predefinida?

Afirmar que efectivamente no puede hacerse significaría cuestionar el nivel de la tasa de interés moratorio establecida por la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional en un uno por ciento mensual. Sin embargo, nadie en su sano juicio intentaría decir que esa tasa de interés es una tasa exorbitante y confiscatoria.

¿En dónde se encuentra el elemento diferencial para poder afirmar en un caso que la tasa es exorbitante y en otro no?

La tasa de interés moratorio fijada en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional no resulta excesiva porque el marco jurídico general dentro del cual se introduce esa tasa del uno por ciento mensual es un marco en el cual una disposición del Código Civil, su artículo 1.746 dispone que “El interés del dinero prestado con garantía hipotecaria no podrá exceder en ningún caso del uno por ciento mensual”; y el artículo 108 del Código de Comercio dispone que “Las deudas mercantiles de sumas de dinero líquidas y exigibles devengan de pleno

derecho el interés corriente en el mercado, siempre que éste no exceda del doce por ciento anual”.

De tal manera que la tasa del doce por ciento en obligaciones civiles y mercantiles resulta una tasa que puede ser considerada como aquella a la cual podría el acreedor obtener rendimientos para las cantidades que recibidas oportunamente pudieran ser utilizadas por él para la obtención de un beneficio, como lo sería el que podría derivar del préstamo a interés⁽⁹⁾.

Por esta razón ya con anterioridad manifesté que la modificación introducida en el Código Orgánico Tributario en 1982, cuando se fijó la tasa de interés moratorio como aquella que resultara de añadir doce por ciento anual a la tasa de redescuento del Banco Central de Venezuela sin exceder del dieciocho por ciento, contenía una fijación de interés moratorio excesiva. Se trataba de un incremento de la tasa en el equivalente a un cincuenta por ciento en un marco general dentro del cual se mantenían vigentes las regulaciones de la tasa de interés, por lo que no era concebible que esa tasa de dieciocho por ciento tuviera como finalidad exclusiva resarcir al acreedor del perjuicio que le causaba su deudor al no cancelar oportunamente la obligación pecuniaria que con él tenía.

Cuando en Venezuela se introduce el sistema de liberación general de la economía y se restituye la libertad económica por lo que se suprimen restricciones como la representada por el control de precios y la regulación de las tasas de interés, la fijación de una tasa de interés moratorio en un máximo de dieciocho por ciento puede resultar en algún período acorde con la finalidad resarcitoria de los intereses moratorios, pero en otros períodos podría resultar insuficiente; y en

⁽⁹⁾ La obligación tributaria como ya noté es una obligación pecuniaria, por lo que el perjuicio que se le causa al acreedor sólo puede ser medido en términos de uso del dinero. El posible perjuicio de orden macroeconómico que pudiera estar representado en la merma de la capacidad financiera del Estado para la ejecución de obras de interés público no puede introducirse dentro de este análisis, ni dentro de las consideraciones que pueda tomar en cuenta el legislador para fijar una tasa de interés moratorio. En primer lugar, porque en la programación de las actividades del Estado resultaría incongruente contar desde el punto de vista de los ingresos con lo que sería el resultado de un ingreso a título de interés moratorio; y en segundo término, porque si lo fuera así, no podría vincularse la incapacidad que al Estado le pudiera generar una insuficiencia de esta naturaleza con el retardo específico en el cual pudiera haber incurrido un contribuyente, cuya sola falta no podría generar esa situación.

algún otro momento, que no se ha producido hasta ahora pero que constituye una meta a ser alcanzada, podría volver a resultar exorbitante o exagerada.

En presencia de la circunstancia de la liberación de las tasas de interés se acometió en el año 1992 la primera reforma del Código Orgánico Tributario y por supuesto no podía dejar de ser objeto de enmienda legislativa la disposición relativa a los intereses moratorios. En esa ocasión la definición del interés moratorio y de la oportunidad a partir de la cual se causaban esos intereses se mantuvo sin modificación. Se modificó la cuantía de los intereses moratorios.

La modificación no consistió únicamente en apartarse de la tasa fija como hubiera sido natural en una economía con tasas de interés variable. El Código del año 1992 fijó la tasa de interés moratorio en un treinta por ciento adicional a la tasa máxima activa bancaria, lo cual como se señaló en el recurso, fundamentación del alegato de inconstitucionalidad de los intereses moratorios consagrados en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, resultaba de una exorbitancia palpable. Con tasas de interés que sobrepasaban el sesenta o el setenta por ciento, lo que significaba que la tasa máxima activa se encontraba por encima de esos niveles, agregar un treinta por ciento a la tasa máxima activa bancaria colocaba el interés moratorio por encima del ciento por ciento y hacía evidente, por la sola cuantía, la exorbitancia y del desborde en que incurría el legislador al sobrepasar los límites que representan el derecho de propiedad y la prohibición de confiscación, el principio de la capacidad contributiva que preside el sistema tributario y la naturaleza del interés moratorio.

El legislador advirtió, cuando acometió la reforma del Código Orgánico Tributario en 1994, la exorbitancia en la cual había incurrido al establecer la tasa del interés moratorio; y por eso optó por sustituir, no la parte sustancial sobre la cual se basa la tasa de interés moratorio en el Código Orgánico Tributario, sino la parte complementaria que él mismo contiene.

De esta manera en el Código Orgánico Tributario de 1994 la adición que ha de hacerse a la tasa máxima activa bancaria en lugar de estar establecida como un porcentaje sobre la tasa, se definió como un incremento de un tres por ciento, que en el lenguaje empleado en el Código quedó expresada con la frase

“incrementada en tres puntos porcentuales”, como para evitar el equívoco que se pudiera producir si se usaba la expresión “incrementada en un tres por ciento”, ya que esta expresión podía ser entendida como un tres por ciento sobre el porcentaje de la tasa máxima activa bancaria y no como la adición de tres por ciento al porcentaje al que se hubiera situado la tasa máxima activa bancaria.

Esta reforma del año 1994, aunque significó una reducción de la tasa de interés moratorio en comparación con la que se derivaba de la aplicación del Código Orgánico Tributario del año 1992, seguía adoleciendo, aunque no en medida tan exagerada como en el Código de 1992, del vicio de la exorbitancia que desnaturaliza la función del interés moratorio.

En efecto, la tasa máxima activa bancaria, como ya tuve oportunidad de observar, no es una tasa corriente sino singular, singularidad que se deriva precisamente de la circunstancia de ser la máxima tasa, lo que hace que este patrón de medida que se ha venido utilizando carezca de la solidez que tenía la tasa de interés moratorio fijada en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

La tasa máxima activa bancaria no puede representar ni la expectativa de rendimiento ni el rendimiento real que puede obtener el acreedor de una obligación pecuniaria pagada oportunamente. La obtención de un rendimiento de esa magnitud no puede ser sino el resultado de la realización de negocios mercantiles y por lo tanto no puede ese rendimiento representar la pérdida sufrida por el Estado en virtud del pago con retardo de las obligaciones tributarias. Es claro entonces que el pago de tales intereses representa una cantidad superior a la que resarciría el daño sufrido por el acreedor, que debe medirse en términos de lucro cesante, el que la falta de pago oportuno le causa al acreedor al no haber podido obtener, con el recibo a tiempo de su crédito dinerario, el rendimiento que ese mismo dinero le podía reportar.

Debo repetir aquí lo que señalé con anterioridad en el sentido de que ni siquiera los institutos bancarios obtienen el rendimiento que esa tasa significa como puede apreciarse, sin mayor esfuerzo, de las circunstancias siguientes: a) Se trata de una tasa que sólo se aplica en muy específicas circunstancias; y b) la

tasa máxima activa de interés no representa el beneficio que obtiene el banco por el préstamo de su dinero, dado que con ella cubre las tasas pasivas que tiene que satisfacer, los encajes que tiene que enterar y los costos y gastos de transformación que tiene que afrontar.

El nuevo Código Orgánico Tributario al regular la cuantía de la tasa de interés moratorio ha regresado al concepto desarrollado por el Código del año 1992.

La tasa de interés moratorio ha sido fijada en el equivalente a un veinte por ciento adicional a la tasa activa bancaria aunque en esta ocasión no se refiere a la tasa máxima, sino a la tasa activa promedio de los seis principales bancos comerciales y universales del país con mayor volumen de depósitos, excluidas las carteras con intereses preferenciales, calculada por el Banco Central de Venezuela para el mes calendario inmediato anterior.

Como puede notarse de la referencia hecha, la tasa aplicable que se incrementaría en un veinte por ciento (en los términos del Código Orgánico Tributario en el equivalente a 1.2 (sic) veces la tasa activa bancaria aplicable) es una tasa que se define en función de un promedio, sin que se estipule cómo habrá de determinarse ese promedio.

En efecto, el Código Orgánico Tributario habla de la tasa activa promedio de los seis principales bancos comerciales y universales del país con mayor volumen de depósitos, excluidas las carteras con intereses preferenciales.

Si todos los bancos operaran con una tasa activa de interés única, exclusión hecha de las carteras preferenciales y el volumen de depósitos de los seis bancos principales fuera similar, la determinación del promedio sería un proceso relativamente simple, pues sería el resultado de dividir entre seis la suma aritmética de la tasa activa única de cada una de las seis instituciones con el mayor volumen de depósitos.

Sin embargo, las carteras con intereses preferenciales no representan las únicas variantes en tasas activas de interés dentro de cada instituto de crédito. La tasa activa de un pagaré no es la misma que la de un sobregiro en cuenta

corriente, la de un préstamo para el consumo, la que se emplea para los saldos de las tarjetas de crédito o la tasa corporativa.

Por otra parte, la exclusión que el artículo 66 del Código Orgánico Tributario hace de las carteras con intereses preferenciales parece indicar que el uso de la palabra “promedio” está referido tanto al promedio que resultaría para cada banco de las distintas tasas que pudiera aplicar (excluidas las preferenciales) cada uno de ellos en sus distintas operaciones, como la que resultaría de promediar la que resultara promedio en cada uno de los seis bancos comerciales y universales con mayor volumen de depósitos.

No ha fijado la ley criterios sobre cómo debe establecerse el promedio por lo que recae sobre el Banco Central de Venezuela el establecimiento de la tasa de interés moratorio sin sujeción a norma de ley, sino exclusivamente sobre la base del criterio que los funcionarios del Banco Central de Venezuela puedan tener para la determinación del promedio.

La reforma que en esta materia se ha hecho adolece del vicio que ya imputamos tanto al Código Orgánico Tributario del año 1982, cuando dentro de una situación económica de control de tasas de interés fijaba como tasa de interés moratorio el dieciocho por ciento, como el que se acaba de resumir en relación con el empleo de la tasa máxima activa bancaria y su incremento adicional.

Con relación a esta nueva forma de fijación de los intereses moratorios puede prescindirse en la crítica de la referencia a la palabra máxima sin que por esto la tasa de interés moratorio que hoy consagra el Código Orgánico Tributario pueda considerarse acorde con la naturaleza del interés moratorio, con el principio del respeto al derecho de propiedad y no confiscación y al principio de establecimiento de los tributos con atención a la capacidad económica del sujeto pasivo.

La tasa que establece el Código Orgánico Tributario vuelve a estar acompañada del vicio que ya he denunciado, por lo que se impone agregar a estos comentarios algunas ideas con la esperanza de que puedan ser acogidas por el legislador en una futura reforma.

La cuantificación de los intereses moratorios en el futuro

Si se toma como punto de partida para establecer la tasa de interés moratorio en las obligaciones tributarias el lucro cesante como medida del alcance de la pérdida que le produce al acreedor la demora en el pago en que incurre el sujeto pasivo, bien pudiera afirmarse que el interés moratorio que el Estado tiene derecho a devengar en virtud del retardo en el pago de las obligaciones tributarias, tendría que estar referido al rendimiento que el sujeto activo podría obtener de ese dinero.

¿Sería aceptable que la tasa de los intereses moratorios pudiera ser diferente dependiendo de la capacidad económica del contribuyente y de la condición bajo la cual tributa?

¿Repugnaría al principio de igualdad ante la ley la consagración de diferentes tasas de interés moratorio en función de la condición del contribuyente?

¿Si se toma en cuenta también la capacidad económica del contribuyente ello implicaría tener en consideración el monto de la obligación tributaria demorada?

Pareciera que el resarcimiento de la lesión patrimonial del sujeto activo es la medida más adecuada del interés moratorio, que además en virtud del principio de igualdad, determina la tasa que el sujeto activo pagará a su vez por el retardo en cumplir su obligación de reintegro de los tributos pagados en exceso.

Sin embargo, para cuando el legislador haya de enfrentar de nuevo el problema de la fijación de la tasa de interés moratorio en las obligaciones tributarias no puede ignorarse la percepción que tienen los funcionarios públicos según la cual si los contribuyentes estuvieran obligados a pagar una tasa de interés moratorio inferior a la que ellos pueden obtener por el uso del dinero, se verán inclinados a posponer, dentro de la medida de lo posible, la cancelación de la obligación tributaria. Es decir, que supuestamente el contribuyente dará preferencia al pago de otras obligaciones cuyos intereses moratorios en virtud de estipulaciones contractuales le pueden resultar más onerosos, o darán prioridad a la cancelación de otras deudas no tributarias.

Esta percepción es errada porque para enfrentar esta situación el legislador cuenta con el régimen de sanciones; por lo que la diferencia entre una y otra tasa

de interés que provoca esa supuesta preferencia que adoptaría el sujeto pasivo, es contrarrestada por las multas ⁽¹⁰⁾ sin necesidad de hacer de la tasa de interés una operación lucrativa para el Estado, o punitiva para el sujeto pasivo.

En este sentido resulta importante destacar un hecho que no pareciera haber perturbado en lo más mínimo al legislador. La tasa de interés moratorio que se impone al sujeto pasivo, conforme al principio de igualdad, es la misma tasa de interés moratorio que el Estado debe cancelar al sujeto pasivo con relación a los pagos hechos por éste que excedan el monto de su obligación tributaria.

La facilidad con la cual el Poder Ejecutivo, fungiendo de legislador, llegó a consagrar a cargo del Estado una tasa de interés moratorio como la contemplada en el Código Orgánico Tributario de 1992 (30% por encima de la tasa máxima activa bancaria) no tiene otra explicación que la conciencia de que la demora que opera a nivel administrativo para declarar el derecho del contribuyente reclamante haría recaer el peso del pago de esos intereses y el derecho a reintegro a favor del contribuyente, en un futuro que no preocupaba la inmediatez de la visión de los reformadores.

El pago mismo de los intereses moratorios por parte del Estado se hace todavía más demorado que el reconocimiento del derecho y solamente el derecho a la compensación puede mitigar ese estado de indefensión del contribuyente frente al Estado, pero desgraciadamente la institución ha sido herida en la reforma del Código Orgánico Tributario, en la cual en el párrafo único del artículo 49 se ha agregado la siguiente frase: “La imposibilidad de oponer la compensación establecida en este párrafo será extensible tanto a los débitos y créditos fiscales en la estructura y traslación del impuesto indirecto, como a la cuota tributaria resultante de su proceso de determinación”, con lo cual el impuesto al valor agregado que representa el impuesto de mayor cotidianidad y universalidad ha quedado excluido del régimen de compensación con los otros tributos, particularmente con el impuesto sobre la renta que es el otro impuesto que también reviste carácter universal. De esta manera se le otorga un respaldo

⁽¹⁰⁾ La multa sobre las diferencias de impuestos determinadas por el contribuyente y por la administración la fija el artículo 111 del Código Orgánico Tributario entre un 25% y el 200% del tributo omitido.

legislativo a la decisión dictada por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 29 de marzo de 2001⁽¹⁾.

La fórmula que figura actualmente en el Código porque omite los criterios bajo los cuales debe establecerse el promedio que determinará la tasa de interés moratorio puede hacer cuestionable la fijación que haga el Banco Central de Venezuela, porque dependiendo de los criterios que se sigan para la determinación de los promedios, el de cada uno de los seis bancos con mayor volumen de depósitos y el resultante de todos ellos, ésta puede variar significativamente, lo que introduce un elemento de incertidumbre que debe quedar excluido en todo lo que se refiere al sistema tributario.

Como conclusión creo que puede afirmarse que si la ley fija la tasa de interés moratorio de las obligaciones tributarias, como una tasa propia y específica de esas obligaciones, existe un riesgo grande de que la tasa así fijada se aparte de lo que he definido como el elemento esencial que debe caracterizarla, que es el alcance de la lesión patrimonial que le debe ser resarcida al acreedor.

Si el legislador, inspirado por los preconceptos que he denunciado, fija la tasa del modo como lo ha hecho en las distintas reformas del Código Orgánico Tributario, la legitimidad de la norma será siempre cuestionable, a menos que la especificación que haga esté referida a una tasa de interés que pueda considerarse corriente en el mercado.

Fue así como la concibieron los proyectistas del primer Código Orgánico Tributario, en el que se introdujo una tasa de interés variable, vinculada a la tasa máxima autorizada para el descuento bancario de los efectos comerciales, cuya racionalidad deriva de que aunque es la tasa específica de interés moratorio para las obligaciones tributarias, su determinación es hecha a partir de la que es tasa de interés corriente para otras obligaciones.

La tasa fija de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional resultaba aceptable en el pasado, no porque fuera 12%, sino porque en una situación

⁽¹⁾ Sobre este aspecto remito al lector al trabajo crítico que escribí con relación a esa sentencia y que aparece recogido en la Revista de Derecho Tributario N° 91, abril- mayo-junio de 2001.

económica sin inflación y con tasas de interés en buena medida reguladas, el 12% representaba una tasa corriente en el mercado.

Si se quisiera hacer hoy un intento por simplificar la determinación de la tasa de interés moratorio y extraerla de una tasa que aunque no sea la corriente en el mercado, siempre de difícil determinación, sea al menos una tasa de amplia aplicación pienso que podría utilizarse la que se determine como tasa aplicable a las prestaciones sociales no fideicometidas.

Caracas, 30 de septiembre de 2002.