

UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO FINANCIERO

TRABAJO ESPECIAL DE GRADO

EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL DERECHO SUCESORAL Y LAS VIOLACIONES DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y SU CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Presentado por

Pagano De Gouveia, Katerina

Para Optar al Título de

Especialista en Derecho Financiero

Asesor

Valero, Oscar

Caracas, Febrero de 2014

UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO FINANCIERO

APROBACIÓN DEL ASESOR

Por la presente hago constar que he leído el Trabajo Especial de Grado, presentado por la ciudadana Pagano De Gouveia, Katerina, titular de la Cédula de Identidad V-10.281.800 para optar al Título de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título definitivo es: El cumplimiento de las Obligaciones Fiscales en el Derecho Sucesoral y las violaciones de los Derechos del Contribuyente y su Capacidad Contributiva; y manifiesto que dicho Trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la Ciudad de Caracas, a los 3 días del mes de Febrero de 2014

_____

Dr. Oscar Valero
C.I. 10.508.574

UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO FINANCIERO

EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN EL DERECHO SUCESORAL Y LAS VIOLACIONES DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y SU CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Autor: Pagano De Gouveia, Katerina.
Asesor: Valero, Oscar.
Fecha: Febrero, 2014

RESUMEN

El Estado es una organización con determinados cometidos en función de las necesidades primordiales de sus habitantes. Los ingresos que obtiene el Estado con la aplicación de impuestos, deben estar previamente establecidos en la Ley. Cuando se crean leyes de impacto económico a los ciudadanos, impone el deber de participar con los gastos del Estado, en concordancia con el Principio de la Capacidad Contributiva que posee cada persona, en donde el tributo sólo afecte aquella riqueza que puede ser entregada como pago de impuesto sin que se produzca la afectación del dinero necesario para la subsistencia propia. Al aplicarse este principio al pago del impuesto sucesoral en el caso que se plantea, se presenta una disyuntiva en cuanto a la capacidad contributiva del de cujus y la capacidad económica de los sucesores para el cumplimiento de la obligación sucesoral, la disponibilidad del dinero de los sucesores para realizar el pago y su incumplimiento por falta de dinero propio. La Administración Tributaria, debe respetar todos los derechos del contribuyente, así como mantenerlos informados sobre todas las soluciones al problema, como sería el pedimento de prórrogas adicionales para la declaración, en el caso de vencimiento de estas prórrogas y vencida la obligación, solicitar el fraccionamiento de la deuda del impuesto, y señalar formas de extinción como la compensación y la cesión de créditos líquidos, exigibles y no prescritos. El tipo de investigación es documental y monográfico, se basa en el estudio del problema a nivel teórico y descriptivo, ya que la información se encuentra en medios documentales impresos y se analizan hechos ocurridos en todas sus causas y consecuencias. Buscan soluciones que logren aminorar el impacto económico para los sucesores y se concluyó que el impuesto sucesoral puede resultar en algunos casos confiscatorio y violatorio del principio constitucional de capacidad contributiva.

Palabras clave: Impuesto sucesoral, capacidad contributiva, información, soluciones, pago.

Índice General

Introducción 1

Capítulo I. Conducta de la Administración Tributaria a los Casos Excepcionales Donde se Origina una Disyuntiva con la Verdadera Capacidad Contributiva 8

Aspectos fundamentales 8

Impuesto sobre sucesiones 13

Concepto de tributo 13

Elementos de la obligación tributaria 15

El hecho imponible 15

Base imponible 15

Alícuota 16

Características del tributo 16

Clasificación de los tributos 17

Impuestos 17

Tasas 18

Contribuciones especiales 19

Principios constitucionales de la tributación 19

Principio de legalidad tributaria 19

Principio de generalidad 20

Principio de la progresividad 21

Principio de la justicia tributaria 21

Principio de la capacidad contributiva 22

Principio de la no confiscatoriedad 26

El Impuesto sobre Sucesiones. Noción 30

Antecedentes históricos 31

Elementos del impuesto sobre sucesiones 32

Sujetos de la relación jurídico tributaria en el impuesto sobre sucesiones 33

Determinación del impuesto 34

Declaración sucesoral 36

Algunos casos donde no se mide la verdadera capacidad contributiva en el impuesto sobre sucesiones.....41
Ficciones de la Ley sobre proposiciones normativas incompletas 48

Capítulo II. Información Precisa que el Contribuyente Debe Conocer para el cumplimiento de la Obligación Tributaria 52

Deber de la Administración Tributaria de aportar toda la información necesaria.....52
Las Consultas Tributarias por Parte del Contribuyente.....62
La Desobediencia Tributaria Como Derecho y Garantía de los Contribuyentes frente a la Administración Tributaria 64

Capítulo III. Lapsos en el Cumplimiento del Impuesto Sucesoral, Señalando las Prórrogas que Faciliten la Actuación del Sujeto Pasivo.....67

Establecimiento del Plazo de 180 Días Estipulado en la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.....67
Solicitudes de Prórrogas Vencido el Plazo de 180 Días y Facilidades de Pago de Carácter Excepcional 72
Fraccionamiento y Plazos de Carácter Particular y Excepcional de Deudas Atrasadas.....74
Procedimiento para el Otorgamiento de Plazos, Prórrogas y Fraccionamientos 76
Intereses Moratorios Causados.....77

Capítulo IV. Soluciones que Establece el Código Orgánico Tributario en Razón a los Medios de Extinción de la Obligación Tributaria.....84
La Compensación.....84

La Cesión de Créditos Fiscales y su Respectiva Legitimidad de los Créditos Cedidos en los Efectos de la Cesión de Créditos 88
La Extinción de la Deuda por Confusión 91
La Remisión de la Deuda, Condonación Solo por Ley 94
La Declaratoria de Incobrabilidad 99
La Transacción Tributaria 103

Conclusiones y Recomendaciones 105
Referencias Bibliográficas 110
Anexos 113

Introducción

El Estado tiene la función principal de satisfacer las necesidades primordiales de sus ciudadanos, de todas aquellas situaciones que nada más él puede realizar o que participando junto con entes privados cumplen con la satisfacción de sus habitantes. Uno de los ingresos del Estado para cumplir con este objetivo, es la imposición de impuestos a los ciudadanos con el fin de ayudar a cumplir con las cargas públicas. El legislador es la persona encargada de crear los tributos y todo lo relacionado con ellos, según el Principio de la Legalidad y otros principios establecidos en la Ley, en donde sólo se pueden cobrar tributos si los mismos están regulados en la Ley.

En la Constitución Bolivariana de Venezuela en su Artículo 316, se establece que el sistema tributario debe perseguir la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del o la contribuyente. Este precepto dispone uno de los principios fundamentales del sistema tributario como es el Principio de la Capacidad Contributiva.

El presente trabajo busca demostrar, lo importante desde el punto de vista constitucional del Principio de la Capacidad Contributiva como un principio que tiene sus bases en la justicia tributaria y que junto a otros principios fundamentales crean un escudo de protección a los contribuyentes contra actos violatorios constitucionales.

La capacidad contributiva hace mención a la aptitud que tiene el contribuyente en su situación de sujeto pasivo en las obligaciones tributarias, donde se toman en cuenta todo lo que conforma su patrimonio y su respectiva valoración del legislador para ser definidos como materia imponible, es decir, de todo aquello que el legislador ha determinado como riqueza de esa persona. Este Principio de la Capacidad Contributiva es una garantía de los contribuyentes, el cual debe concatenarse con el principio de la legalidad tributaria, en el sentido que el legislador debe respetar la medida en la cual los ciudadanos están llamados a contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas.

Para que haya una distribución justa de las cargas, siempre los tributos se deberán exigir conforme a la capacidad de los contribuyentes, de una capacidad económica que va a controlar el reparto justo de las cargas tributarias atendiendo a la protección de la economía.

La capacidad económica es individual y única para cada sujeto, por lo tanto los hechos imponibles deben ser evaluados con la razón de determinar su respectiva capacidad contributiva, valoración que debe realizarse atendiendo un conjunto de principios fundamentales y constitucionales, que entre todos cumplen con la justicia del sistema tributario.

La capacidad contributiva debe ser tomada para el cálculo del monto de la obligación tributaria, esto se establece para diferentes leyes tributarias que estipulan el cobro de impuestos cuando ocurra el hecho generador de la obligación. Una de estas leyes tributarias es la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos que junto con el Código Civil Venezolano, que regula todo lo relacionado con la materia de sucesiones. El legislador aborda todas la situaciones que pudiesen surgir con sus respectivas soluciones, pero se presentan situaciones en las cuales, aunque el legislador se haya cuidado de normar toda relación, existirán hechos o regulados por la norma debido a características excepcionales.

Cabe señalar el ejemplo de una persona que fallece dejando sólo dos bienes inmuebles en su patrimonio, sin ningún dinero líquido a ser utilizado para el pago de la obligación tributaria del impuesto sucesoral. Los sucesores al abrirse la sucesión, realizan la determinación de los activos y pasivos. En cuanto a los activos son un inmueble que era la vivienda principal del causante, y otro inmueble que es un edificio donde la persona fallecida tenía una cuota parte correspondiente al treinta y tres por ciento (33%) del total del inmueble.

Para los sucesores sólo se plantea como alternativa, la venta de un apartamento de ese edificio, pero se consiguen con el inconveniente de que todos los apartamentos de ese edificio y locales comerciales se encuentran alquilados, y que

ninguno de estos estuvo de acuerdo con la compra, alegando que no poseen dinero y que además nadie los puede sacar y la Ley los ampara.

La capacidad contributiva o económica del causante, no es lo que se presenta al realizarse la determinación, los contribuyentes no tienen la disposición del inmueble, están limitados a tomar decisiones sobre el mismo debido a causas no imputables a ellos. Caso diferente sería que se vendiera un apartamento de estos, y la Administración Tributaria aceptase la venta y que en la firma de la venta del inmueble en el Registro, la persona que está comprando emitiese un cheque a favor del Fisco Nacional y con esto se cobraría el pago del impuesto sucesoral. Se evidencia la injerencia del aspecto económico de la situación del país, la falta de viviendas y los precios bajos de los alquileres establecidos para edificaciones que se encuentran regulados por la Ley, y aunado al congelamiento de los mismos desde hace varios años.

En vista de que la obligación tributaria no puede ser cumplida con el patrimonio del causante, los sucesores están obligados a cumplirlos con su propio patrimonio, el cual ya el impuesto no está midiendo la capacidad contributiva de estas personas, que es un mandato constitucional según el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, pero ellos se obligan a pagar un dinero del cual no tienen, porque no poseen la aptitud necesaria en cuanto a la capacidad económica de ellos para cumplir con la obligación tributaria. Se percibe la inclusión en el caso planteado de otra capacidad contributiva distinta a la del cujus, la cual representa una disminución bastante considerable en los patrimonios de estas personas que obtienen ingresos mensuales muy módicos.

La Administración Tributaria, debería manejar situaciones especiales para el cumplimiento del impuesto sucesoral, cuando los bienes de la sucesión presentan circunstancias excepcionales para la determinación de la verdadera capacidad contributiva del causante. El objetivo primordial es demostrar que puede ocurrir el incumplimiento de la obligación tributaria, pero no porque los sucesores se nieguen a pagar, sino por las condiciones excepcionales que se presentan en determinados

casos, y que aunque se mide la capacidad contributiva del causante según lo establecido en la Ley, no se maneja información adicional sobre casos como el problema planteado, entonces se termina por afectar la capacidad económica de los sucesores quienes tienen que buscar el dinero para pagar.

Debería no solo tomarse en cuenta el empleo de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y el Código Orgánico Tributario, sino que también para el análisis del conflicto planteada debería tomarse las nociones fundamentales que establece la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos en cuanto al manejo de las declaraciones sucesorales y todo lo que deriva de esto, siendo esta ley especializada en todo lo referente a la parte sucesoral y a la búsqueda de soluciones para los conflictos que se planteen.

Se puede demostrar también que existen ocasiones en donde se presentan ficciones de la Ley sobre proposiciones normativas incompletas, es decir, que existen normas jurídicas que tienen como un vacio en la resolución de ciertos casos que se puedan presentar, en donde la norma no especifica exactamente el procedimiento o conducta a seguir cuando se presentan casos excepcionales que no encuadran con facilidad en lo estipulado en la ley.

Otro punto importante a ser analizado en el trabajo, el cual vendría a ser más bien una denuncia por parte de los sucesores, es la violación del derecho que tienen los contribuyentes a estar informados, y el deber que tiene la Administración pública de informar y asesorar a todo contribuyente que busque respuesta sobre cualquier duda o dificultad. La conducta de la Administración Tributaria no fue la correcta cuando los sucesores se acercaron a un funcionario del SENIAT para comprobar que la determinación estaba bien calculada y este le expreso que no estaba bien el monto del valor del edificio, tenían que ajustarlo y además pagar cierta cantidad con este ajuste y que solo contaba con el plazo de ciento ochenta (180) días siguientes a la apertura de la sucesión para realizar el pago, porque de lo contrario incurrirían en intereses de mora.

Debido a la negativa de la aptitud de la Administración Tributaria para analizar el caso, los contribuyentes pasivos tuvieron que pedir préstamos personales, dinero que irán pagando con sus respectivos intereses, ya que no disponían de ningún apartamento o local del edificio para venderlo. Queda perfectamente establecido, la disminución del patrimonio de los sucesores y la notable confiscación al patrimonio de los mismos, ya que disminuyeron su capacidad económica considerablemente.

En cuanto a los lapsos en el cumplimiento del impuesto sucesoral, se debe señalar las diferentes prorrogas para el pago del impuesto o sus respectivos fraccionamientos en cuanto a la realización del pago con el fin de facilitar la actuación del sujeto pasivo.

La única solución para aminorar los efectos negativos sufridos por los sucesores, es que se les hubiese informado que podían pedir prórrogas antes del vencimiento de la obligación, brindándoseles un tiempo adicional para la búsqueda de soluciones o del dinero sin la presión con la que lo consiguieron, además les debieron haber explicado que en caso de que se les venciera la prórroga y la deuda estuviese vencida, la misma según análisis de la Administración Tributaria, podría ser fraccionada para ser pagada hasta en treinta y seis (36) meses, con intereses moratorios según la tasa del banco. Con esta alternativa, los sucesores hubiesen tenido más tiempo para recabar el dinero o irlo pagando por cuotas mensuales sin necesidad de endeudarse de una cantidad tan alta y en un solo instante.

Con esta investigación lo que se pretende es establecer que existen vacíos en la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, para situaciones especiales, o quizás la posibilidad de analizar ciertos casos que se encuadren en un supuesto de hecho normado en la ley, en cuanto a situaciones especiales económicas del Estado y de las personas.

La Administración Tributaria, tiene que atender los casos donde se presenten estas situaciones y buscar salidas que ayuden a los contribuyentes a cumplir con su impuesto, sin relajarse la norma jurídica, además comunicar sobre otra forma de extinción del impuesto sucesoral, que se refiere a la compensación, cuando los

contribuyentes pasivos que son los sucesores pueden ser también acreedores frente a una obligación de la Administración Tributaria, o por lo tanto se extinguen las dos obligaciones. Puede presentarse también que se produzca una cesión de créditos fiscales de otro contribuyente, y opere la compensación de la deuda.

Otro punto importante en el trabajo que podemos destacar son las soluciones que establece el Código Orgánico Tributario en razón a los medios de extinción de la obligación tributaria, es decir, se plantea la opción de terminar la relación tributaria de una forma diferente a la del pago, debido a que por situaciones y condiciones especiales se puede originar interponer otro medio de extinción de la obligación tributaria tal como se establece en el ordenamiento jurídico.

El presente trabajo de investigación consta de cuatro capítulos los cuales abordarán un análisis sobre el tema planteado. En el Capítulo Primero se abarca todo lo relacionado con el principio de la capacidad contributiva como derecho fundamental del contribuyente, se establecen todas las nociones fundamentales sobre el Derecho Sucesoral, se explican ciertos casos excepcionales donde no se mide la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes por los bienes dejados por el de cujus y además se explican algunos casos donde ocurren ficciones de la ley sobre proposiciones normativas incompletas.

En el Capitulo Segundo se trata sobre la información precisa que el contribuyente debe conocer para el cumplimiento de la obligación tributaria, partiendo desde la conducta o deber de la Administración Tributaria de aportar toda la información necesaria y que requieran los contribuyentes en la resolución de los conflictos, además deben aplicarse sanciones a los funcionarios que se nieguen o callen para dar información a los contribuyentes; otro punto en cuestión sería la posibilidad o no de aplicar la desobediencia tributaria como derecho y garantía de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria.

En el Capítulo Tercero se identifican los lapsos para el cumplimiento del impuesto sucesoral, señalando las prórrogas que faciliten la actuación del sujeto pasivo, es decir, se estudia el establecimiento del plazo de ciento ochenta (180) días

establecido en la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, así como también el otorgamiento de prórrogas vencido el plazo de los 180 días con sus respectivas facilidades de pago de carácter excepcional; se explica el procedimiento establecido en la Ley para el otorgamiento de plazos, prórrogas y fraccionamientos, y por último se hace referencia a los intereses moratorios que puede devengar la deuda.

En el Capítulo Cuarto, se aborda todas las soluciones que establece el Código Orgánico Tributario en razón a los medios de extinción de las obligaciones tributarias, como lo son: la compensación de créditos fiscales, la cesión de créditos fiscales y su respectiva legitimidad de los créditos cedidos en los efectos de la cesión de créditos, la confusión, la remisión como un perdón de la ley, la declaratoria de incobrabilidad y por último, la transacción tributaria. Todas estas como formas de extinción que se pueden aplicar a casos concretos cuando debido a las circunstancias del caso, se cumplen con los requisitos para la exoneración de la vía del pago.

CAPITULO I

Conducta de la Administración Tributaria a los Casos Excepcionales Donde se Origina una Disyuntiva con la Verdadera Capacidad Contributiva

En el marco del análisis de la incidencia del Impuesto sobre Sucesiones establecido en La Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, en la Capacidad Contributiva de los ciudadanos, es preciso que previamente sean definidos los aspectos fundamentales que rodean el hecho jurídico de la muerte de una persona y las consecuencias en sus relaciones patrimoniales. De igual forma, resulta necesario indicar las nociones jurídicas que lo regulan asentados en los principios fundamentales que sirven de pilares a la tributación.

Aspectos Fundamentales

La palabra "Sucesión" deriva del latín "succesio-onis" y significa, acción y efecto de suceder, vocablo éste que a deriva a su vez de "succedere", que significa a su turno, entrar una persona o cosa en el lugar de la otra, así es definido el vocablo por Ontiveros (2004). (p.209)

"Suceder" en una de sus acepciones, es "continuar". En el ámbito jurídico, especialmente el tributario, Sanmiguel (2006), explica que es la transmisión de los derechos, bienes, y obligaciones que recibe una persona por herencia; y el modo como se defiere o transmite el patrimonio del causante. (p. 663)

Desde el antiguo Derecho Romano, podían clasificarse las sucesiones así: Sucesiones a título particular "inter vivos", que es el acto traslativo de derechos como por ejemplo en una compraventa, sucesiones a título universal "inter vivos", como por ejemplo en los casos de *bonorum venditio* adjudicación del patrimonio completo de una persona; sucesión a título particular "mortis causa", en caso de legados y sucesión a título universal "mortis causa", en los casos de herencia civil y herencia pretoriana.

Respecto a la sucesión *mortis causa*, en la antigua Roma, se consideraba como herencia o "hereditas", por una parte a los bienes dejados por el fallecido o "de cujus" y por la otra, como el conjunto de derechos y obligaciones que el difunto deja a su heredero.

La condición de heredero podía derivar de un testamento o por una sucesión intestada, existiendo mayor preferencia en aquella época por la sucesión testamentaria para segurar los derechos y las obligaciones relativas al culto y a la conservación de las sepulturas familiares.

Uno de los efectos fundamentales que tenían las herencias era que al unirse el patrimonio heredado con el propio, ambos se confundían en uno sólo, confundiéndose también las deudas y los créditos, los acreedores del causante y los del heredero se encontraban en un plano de igualdad.

Existen razones que fundamentan la existencia de la regulación jurídica en materia sucesoral, como bien apunta López (2006) existen diversas alternativas de hecho posibles respecto a las relaciones patrimoniales de un apersona que fallece, como lo son: que tales relaciones queden sin titular y pasen a la categoría de *res nullius*, que dichas relaciones pasen al dominio del Estado; o, finalmente que las relaciones en cuestión pasen a pertenecer a otras personas, determinadas por el mismo anterior titular de aquéllas o por la ley, considerándose casi siempre que ésta última es la más indicada de las alternativas, tanto desde el punto de vista individual como desde el punto de vista colectivo. (p.18).

Así, este mismo autor explica que en efecto, si cada vez que ocurriese la muerte de una persona, sus bienes se hicieran propiedad de quien las ocupara o aprehendiera de hecho, se generaría una situación anárquica en la sociedad pues mal podría definirse el titular del derecho de ocupación o de aprehensión entre los interesados en ejercerlo. De igual forma, en el caso que los bienes se transmitieran directamente al Estado, también se plantearían importantes problemas, pues tal concepción afectaría la voluntad y el deseo de producción y ahorro de los integrantes de la sociedad y además se crearía una situación peligrosa e injusta respecto de las

personas que dependen del difunto y que no disponen de medios propios para satisfacer sus necesidades.

En el mismo tenor, la herencia o transmisión de derechos de un difunto, presenta una justificación, biológica, psicológica, social, económica y jurídica. El orden jurídico y social requiere que los derechos no se pierdan con la subjetividad humana, como bien apunta Domínguez (2010), especialmente los derechos de contenido patrimonial, pues, si los derechos de crédito se extinguieran con muerte, sería fácil e ilógica la liberación del deudor; el asunto se proyecta desde el punto de vista de la seguridad jurídica (p.27).

En el Derecho Sucesoral moderno, entendido éste como el conjunto de normas y de principios jurídicos que gobiernan la transmisión del patrimonio que deja una persona que fallece, a la persona o las personas que le suceden, pueden explicarse los dos tipos de sucesión a saber, a título particular y a título universal.

La sucesión a título particular, como bien explica López (2006) es el cambio en la titularidad de una o más relaciones jurídicas de carácter patrimonial, determinadas individualmente, lo cual puede resultar por actos entre vivos como por ejemplo, donación, venta, etc, o de un acto por causa de muerte, como lo sería un legado. (p. 19)

La sucesión a título universal, consiste en el cambio en la titularidad de la totalidad de las relaciones jurídicas de carácter patrimonial de una persona, considerando el patrimonio total o de una parte alícuota de esa totalidad. En materia civil la sucesión a título universal sólo puede resultar de un acto por causa de muerte de una persona natural (herencia).

Igualmente conviene recordar, que en toda sucesión, la persona a quien se sucede, se denomina "causante", y la persona que sucede se denomina "causahabiente" o "sucesor". En las sucesiones por causa de muerte también se le llama "de cujus" al al causante, y en cuanto al causahabiente, existen algunas distinciones: se utiliza el nombre de "sucesor" en sentido estricto para aludir a la persona llamada a la sucesión universal que aun no la ha aceptado, y "heredero", al

llamado a la sucesión universal que ya la ha aceptado. Distinguiéndose del término "legatario", que es utilizado para el beneficiario de una sucesión a título particular. (p.20).

Patrimonio, es el conjunto de relaciones jurídicas susceptibles de valoración económica, de las cuales es titular una persona. Se suele decir que el patrimonio es la proyección económica de la personalidad de un individuo o entidad. Encontrándose dentro de éste tanto el activo como el pasivo de una persona.

De la misma manera que se apuntaba en el derecho romano, la sucesión por causa de muerte o mortis causa, puede tener hoy día en el derecho venezolano, dos fuentes o títulos, a saber, el testamento y la ley.

El testamento es el acto mediante el cual una persona dispone, para después de su muerte, de la totalidad o parte de su patrimonio. En nuestro Código Civil se encuentra el testamento como una de las fuentes de sucesión por causa de muerte regulándose en los artículos 807 y 833. Tal fuente de sucesión tiene prelación sobre la Ley.

La ley, también establece y regula la sucesión por causa de muerte, y da lugar a la sucesión intestada o *ab intestato*, existiendo una serie de reglas y parámetros que la regulan (Artículos 807 y 822-832 del Código Civil) y la cual únicamente puede ser a título universal.

Otro de los aspectos fundamentales que deben precisarse con ocasión al tema que aquí se trata, es el momento en que ocurre la sucesión. La doctrina distingue tres momentos la apertura de la sucesión, la delación de la herencia y la adquisición de la herencia.

La apertura de la sucesión, para López (2006) es el momento determinante de la sucesión por causa de muerte y la constituye la circunstancia que el patrimonio de una persona natural queda sin titular. Al respecto, establece el artículo 993 del Código Civil que "la sucesión se abre en el momento de la muerte y en el lugar del último domicilio del de cujus" (p. 32).

En cuanto a la delación de la herencia, el mismo autor señala que mientras la sucesión no se ha abierto existe sin embargo, un llamado virtual a suceder a la persona de quien se trata, para cuando efectivamente ella muera, el cual proviene del testamento de esa persona o de la ley. Es un llamado virtual, que no es un derecho adquirido, y por ende no puede ejercerse, pues es una simple expectativa de derecho que se denomina vocación hereditaria, ahora bien, ocurre la delación en el momento en el cual la persona llamada a una herencia puede hacerla suya, resulta un concreto llamado real y efectivo, que el testamento o la ley hace a una persona, para que suceda a otra persona por causa de muerte. En otras palabras, se trata de la vocación hereditaria ahora transformada en derecho adquirido.

La delación conlleva dos consecuencias importantes, la primera es que el sucesor universal pasa *ope legis* a la posesión de los bienes del de cujus, sin necesidad de aprehensión material y la segunda, es que al sucesor se le considera el curador de la herencia, y en tal carácter está facultado para llevar a cabo todos los actos meramente conservatorios, de guarda y de administración temporal del patrimonio dejado por el causante, sin que ello impliqué *per se* la aceptación de la sucesión. (p.22).

Finalmente López (2006) define como el momento de la acepción de la sucesión, cuando el sucesor universal o particular acepta el llamado que se le ha hecho y se transforma así en el nuevo titular y propietario del patrimonio del de cujus o de las relaciones hereditarias de que haya sido instituido si se trata de legatario.

En nuestra legislación no se exigen formalidades para la aceptación de la herencia, ahora bien, ésta puede realizarse de forma expresa cuando el heredero toma su título o cualidad en un instrumento público o privado o puede ser una acptación tácita, cuando el heredero ejecute un acto que suponga necesariamente la voluntad de aceptar la herencia. Así lo establece la norma contenida en el artículo 1002 del Código Civil.

Una vez aceptada la herencia, los efectos de su aceptación, se retrotraen a la fecha de apertura de la sucesión. Tales efectos, en esencia consisten en la confusión

de los patrimonios del heredero y el de cujus, salvo que dicha aceptación hubiere sido hecha bajo beneficio de inventario. En una sucesión universal es posible que coincidan los tres momentos, sin embargo de derecho y como consecuencia del efecto combinado de las previsiones establecidas en los artículos 993, 1001 y 1013 del Código Civil, los tres referidos momentos se consideran producidos simultáneamente en el momento del fallecimiento del *de cujus*. (p.40).

Definidos como lo han sido los aspectos fundamentales que rodean el tema sucesoral, corresponde ahora precisar las consecuencias en el ámbito de la tributación.

Impuesto sobre Sucesiones

Antes de abordar específicamente lo que atañe al impuesto sobre sucesiones, es preciso realizar ciertas consideraciones previas, como lo son, el concepto de tributo, sus características y clasificación.

Concepto de tributo

Jarach (2004) define el tributo como "un prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo". Y continúa explicando que el tributo se trata de una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir, el estado o la entidad pública que efectivamente, por virtud de una Ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria (p.11)

Villegas conceptúa al tributo como:

> Toda prestación patrimonial obligatoria (habitualmente pecuniaria) establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia Ley determine, y que

> vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados. (p.151)

Por otra parte, es preciso indicar además, lo que corresponde a la relación jurídico tributaria, que es definida por Jarach (1982) como la relación jurídica sustancial, por la cual el sujeto activo Estado u otra entidad pública, tiene la pretensión y el sujeto pasivo o los sujetos pasivos, contribuyentes, la obligación de dar una suma de dinero en cuanto se verifique el hecho que la Ley ha previsto. (p. 48)

Jarach indica que esta relación es de derecho y no de poder y tiene como elementos: el sujeto activo, titular de la pretensión tributaria, en otras palabras el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo a quien se le puede dar el nombre de "contribuyente" y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria o derivada (sucesión en la deuda tributaria), el objeto, es decir, la prestación pecuniaria, o sea, el tributo; el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria. (p. 65)

Dentro de la relación jurídico tributaria, existe la obligación tributaria, que consiste la relación jurídica derivada de la Ley, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma dineraria, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho establecido en la ley (Jarach, 1982, p. 73).

La obligación tributaria puede caracterizarse como un vínculo personal entre el Estado y el contribuyente, donde siempre es necesario dar una suma de dinero o cantidades de cosas, tiene su fuente única en la ley y nace al producirse la situación de hecho a la cual la ley vincula el establecimiento del gravamen. (Giuliani, 2001, p.439).

La finalidad de la obligación tributaria es el pago del tributo, el cual tiene como principales elementos integradores, el hecho imponible, la base imponible y la alícuota.

Elementos de la obligación tributaria

El hecho imponible.

Jarach (1982) señala que el presupuesto de hecho constituye el centro de la teoría jurídica del tributo como el estudio del delito en el derecho penal (p.68).

Araujo (1964) lo denomina hecho generador de la obligación tributaria, y lo define como "el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar un tributo" (p.2)

El Código Orgánico Tributario en su artículo 36 establece el hecho imponible como el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Base imponible.

Se trata de la magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la ley que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto a los efectos de la liquidación del impuesto. Consiste en la valoración monetaria del hecho imponible. (Sanmiguel, 2006, p.133).

Según Colmenares (2013) define la base imponible como:

> La cifra neta que resulta luego de computar en una particular situación gravable, factores positivos y negativos, y con relación a la cual se aplican las tasas o tipos para calcular el impuesto, es decir, una base valorada, por cuanto constituye datos relativos a los componentes de la materia imponible, estableciéndose sobre el valor

> del objeto económico a gravar, vgr: valor de mercado, valor del capital, valor de la renta, del patrimonio, del consumo, entre otros índices de capacidad contributiva.

Autores como José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González agregan diversas funciones fundamentales de la base imponible: 1) constituir un elemento de medición o cuantificación del hecho imponible; 2) que lo que se mide o cuantifica es la capacidad económica, puesta de manifiesto en el aspecto objetivo del hecho imponible; 3) en concurrencia con el tipo de gravamen fija la cuantía de la prestación tributaria; y 4) en los tributos en que el tipo es progresivo la cuantía de la base determina el tipo aplicable (p. 492).

Alícuota.

"Es la que se aplica a la base imponible, es decir, a un parámetro constituido por una suma de dinero, y consisten en un porcentaje de dicha base. Valor numérico porcentual aplicable a la base imponible para determinar el monto del tributo a pagar o reintegrar". (Sanmiguel, 2006, p.83)

La alícuota se aplica sobre la base imponible. La alícuota puede ser establecida en unidades monetarias y se aplica a una base imponible fijada en unidades físicas. La base imponible y la alícuota son los dos únicos elementos de la estructura tributaria que permiten cuantificar el monto de los impuestos, es decir, la cuantía del tributo.

Se puede definir la tarifa o alícuota como el conjunto de elementos específicos y valores porcentuales expresados en escala numéricas graduadas, sujetos a variaciones de acuerdo a la base imponible.

Características del tributo

De acuerdo a la clasificación de Villegas, los tributos tienen las siguientes características

a) Son prestaciones en dinero o especie.
b) Exigidas en su poder de imperio.
c) En virtud de una Ley.
d) Para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas. (p.152)

Clasificación de los tributos

La clasificación más aceptada por la doctrina es la clasificación tripartita, a saber, impuestos, tasas y contribuciones especiales

Impuestos.

De acuerdo a Giuliani, los impuestos son "las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles"(p. 323).

En este sentido, podemos inferir del criterio del mismo autor que los impuestos tienen los siguientes caracteres:

a) Son obligaciones de dar dinero o cosas (prestación).
b) Emanada del poder de imperio estatal.
c) Establecida por la ley.
d) Aplicable a personas individuales o colectivas.
e) Que se encuentren en las mas variadas situaciones previsibles, como puede ser determinada capacidad económica, realización de ciertos actos, etcétera.

Para Villegas (2002) el hecho elegido como generador (o imponible) no es un hecho cualquiera de la vida, sino que está caracterizado por su naturaleza reveladora de posibilidad de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado. Si bien la

valoración del legislador es discrecional, debe estar íntimamente ligada a la potencialidad económica de cada uno.

De igual forma, este autor señala otras características como lo son, su independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el estado desarrolla con su producto, que su cobro debe hacerse a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación de tributar, que dichas condiciones no pueden consistir en hechos o circunstancias que no sean abstractamente idóneos para reflejar capacidad contributiva, y finalmente que el impuesto debe estructurarse de tal manera que las personas con mayor aptitud económica aporten en mayor medida. (p. 158).

Nuestro Código Orgánico Tributario, no define al impuesto per se, sin embargo señala en su artículo 12 el sometimiento de sus normas de los impuestos, tasas y contribuciones.

Tasas.

Giuliani conceptúa la tasa como "la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado" (p. 325)

Para Villegas (2002) las tasas son "prestaciones pecuniarias tributarias exigidas a aquellos a quienes de alguna manera afecta o beneficia una actividad estatal.

En el mismo sentido, Jarach (2007) considera que la tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo (p. 234).

Contribuciones Especiales.

De acuerdo al criterio sostenido por Villegas (2002) son las exacciones, recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo, razón por la cual, generalmente su producido no ingresa en la tesorería estatal o rentas generales, sino en los entes recaudadores o administradores de los fondos obtenidos. (p. 202)

Dino Jarach refiere que principalmente las doctrinas italiana y francesa han creado una categoría especial de gravámenes, que siendo semejantes a los tributos, se diferencian de éstos por algunas características, y al respecto indica las siguientes:

a) La administración y recaudación por medio de reparticiones públicas diferentes de la administración fiscal. Debemos acotar que esta diferenciación no es sustancial y no influye sobre la naturaleza y efectos de los recursos en cuestión…
b) La afectación del recurso a un fin establecido, sustrayéndolo de la masa general de los recursos del Presupuesto del Estado…
c) El parafiscalismo agrupa a tributos en favor del Estado o de entes públicos descentralizados con fines sociales o de regulación económica….(p.250)

Principios constitucionales de la tributación

Con miras a determinar si el impuesto sobre sucesiones se ajusta al marco de los principios constitucionales que rigen el ámbito de la tributación, en especial lo concerniente a la capacidad contributiva, es preciso realizar un somero análisis del contenido de cada uno de los principios constitucionales que rigen la tributación.

Principio de legalidad tributaria.

El principio de la legalidad tributaria se encuentra consagrado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual dispone que no

podrán cobrarse impuestos, tasas ni contribuciones especiales que no estén establecidos en la ley, ni concederse exoneraciones o rebajas ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes.

Algunos autores como Fonrouge, asemejan el principio de legalidad tributaria con el de reserva de ley (Fonrouge, 2001, p.368) y otros autores ven una diferencia entre legalidad y reserva de ley, significando el primero la sumisión de la actividad tributaria a la ley, y el segundo consiste en establecer que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por ley formal, y es un límite al poder reglamentario de la administración, sin embargo, reconocen que la identidad entre ambas materias es evidente. (Totrabas y Cotteret, p.465, cit por Fonrouge, p. 368).

Dentro del principio de legalidad no sólo debe enmarcarse la creación del tributo, sino que en la ley deben estar comprendidas la definición del hecho imponible, alícuota del tributo, la base de cálculo, la definición del sujeto pasivo de la obligación, y la definición del sujeto activo.

Principio de generalidad.

Este principio, consagrado en el artículo 133 de la Constitución Nacional, prevé que todos los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales.

No obstante, tanto este como el resto de los principios constitucionales que rigen la tributación no deben ser analizados por separado, sino de forma integrada, pues no puede comprenderse el principio de generalidad en desmedro del principio de la capacidad contributiva.

En palabras de Fraga, lo que predica la generalidad es que nadie puede excusarse del cumplimiento de sus obligaciones tributarias al amparo de privilegios que no se originan en el dato de la capacidad contributiva, sino en ventajas injustificadas que atentan contra el principio de igualdad, pues en virtud de este último todo aquel que

tiene posibilidad de contribuir debe hacerlo, para que la carga de los gastos públicos pueda distribuirse equitativamente entre todos los que puedan soportarla (Fraga, 2006, p.48)

De acuerdo con el criterio de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en decisión de fecha 21/11/2000 caso: Heberto Contreras Cuenca:

"El principio de generalidad involucra la noción de que cuando una persona física o jurídica se encuentra en las condiciones que establecen el deber de contribuir según la ley, éste debe ser cumplido cualquiera que sea el carácter del sujeto, su categoría social, nacionalidad, edad o estructura",

Principio de la progresividad.

Establecido en el artículo 316 de la Constitución Nacional, señala como un principio complementario al de la capacidad contributiva, la progresividad, cuya función es adecuar la presión de los tributos a los mayores niveles de capacidad captados por las normas legales que describen los hechos y bases imponibles de manera de que quienes adquieran, posean o consuman mayores riquezas, tributen en mayor medida mediante superiores alícuotas, que aquellos que se encuentran situados en niveles inferiores de riqueza. (Ruan,1999, p.91)

Principio de la justicia tributaria.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 316 ordena que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas. Este principio también es denominado de equidad, y exige que cada quien soporte la carga tributaria que tiene la posibilidad de asumir de forma razonable, con respeto a su patrimonio y de acuerdo a su capacidad contributiva.

Un sistema tributario justo es el que extrae de las economías privadas estrictamente lo necesario para atender los gastos destinados a la satisfacción de necesidades colectivas. (Fraga, 2006, p. 87)

Principio de la capacidad contributiva.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el sistema tributario debe procurar la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del contribuyente.

La capacidad contributiva según lo define Belisario (2008) es entendido:

> Como la medida de gravar a los contribuyentes en forma justa para que contribuyan con los gastos públicos de acuerdo con sus posibilidades económicas, es la forma como se materializa el Principio de la Igualdad Tributaria. De manera que aquellos con la misma capacidad contributiva paguen lo mismo y quienes tienen distinta capacidad contributiva paguen en forma desigual. Debemos necesariamente basarnos en el Principio de la Progresividad a que se refiere el Artículo 316 de nuestra constitución, entendiendo este como la técnica por medio de la cual los tributos deben utilizar tarifas diferenciales para garantizar que pague más aquel con mayor capacidad contributiva (p. 1335).

De acuerdo al principio de igualdad interpretado conjuntamente con el de capacidad contributiva, se desprende lo siguiente:

- Se debe gravar a todo contribuyente que tenga capacidad contributiva, sin dejar de excluirse a alguien.
- A todos los contribuyentes que se encuentren en la misma capacidad contributiva se deben gravar igual.

- Tomando en cuenta su capacidad económica no se puede gravar a personas sin capacidad contributiva.

En las características principales del principio de la capacidad contributiva hay que indicar que en nuestro país es de rango constitucional, y su cumplimiento es obligatorio por encima de cualquier otra norma, ya se encontraba plasmado en la Constitución de 1961 en sus artículos 223, 56 y 37, además es uno de los límitea de la tributación, es decir, los tributos no deben exceder la capacidad contributiva del contribuyente de lo contrario serán considerados inconstitucionales.

La capacidad contributiva debe incorporar a su definición jurídica que se toman en cuenta elementos sociales, de diferentes clases, de percepción de esas diferencias, y de la posición de ese individuo perteneciente a ese grupo social frente al tributo.

Algunos autores diferencian la capacidad contributiva de la capacidad económica y señalan que puede existir la segunda sin que exista la primera, pero nunca al contrario. La capacidad económica se entiende como la situación patrimonial de la persona y su aptitud para atender a las necesidades y compromisos económicos, sin embargo, la capacidad contributiva supondría siempre poseer per se capacidad económica, y además tener la posibilidad de de soportar el pago de tributos.

Como bien anota Fraga, el hecho de que este principio tenga rango constitucional y sobre él se fundamente el sistema tributario mismo, significa que no es una simple declaración de principios, sino una norma de carácter sustantivo de inexcusable cumplimiento por todas las personas y órganos que ejercen el poder público. Por tanto, el principio de capacidad contributiva deben respetarlo y hacerlo efectivo no sólo los legisladores, sino también los jueces y administraciones tributarias.

Aunado a lo anterior, desde la perspectiva de los sujetos pasivos de la imposición, el principio supone que si bien todos tenemos el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, esas cargas públicas deben ser distribuidas de

una manera justa entre todos y esa manera justa es atendiendo a la capacidad económica de cada quien (Fraga, 2006, p. 56).

Acertadamente dice Ruán Santos "La capacidad económica es la causa y el límite del deber de contribuir. No se puede exigir que pague algún tributo a quien carezca de riqueza o medios para producirla, es menester que el ciudadano tenga una base mínima de capacidad para que se le pueda exigir contribuir con los gastos públicos, ese deber tiene como límite la dimensión de esa capacidad, en la medida en que no grave el mínimo vital o los medios de subsistencia del individuo, o que no atente contra la existencia misma de la fuente productiva" (Ruan, 1999, p.89).

Desde el punto de vista del sujeto pasivo, en cuanto a la atribución del hecho imponible a éste, es preciso señalar que solamente el sujeto pasivo principal puede ser obligado sin necesidad de una norma expresa consagrada en la ley que lo identifique, porque ésta se deduce del propio hecho imponible. Pero hay otros casos de donde existen a parte del sujeto pasivo principal, otros sujetos obligados, la ley tributaria explícitamente debe determinarlos, es decir, para otros obligados el criterio de atribución debe resultar de la ley y puede ser de cualquier naturaleza.

El Principio de la Capacidad Contributiva debe ser tomado como la base fundamental de un sano sistema tributario, no solamente porque es ésta capacidad lo que brinda un indicio de que existe una forma de pagar el tributo, sino también porque sirve de límite para que dicha capacidad económica no se extinga, pues entonces perecería con ella el sistema tributario.

Cuando un tributo es revisado para probar su adecuación al principio de la capacidad de tributación, se puede nombrar a modo de ejemplo el principio de la prohibición de la confiscación o a la llamada no confiscación, donde si es verificada la violación de dicho principio, se puede sostener que también se viola la capacidad contributiva.

Existen muchas decisiones del Tribunal Supremo de Justicia donde se denuncia la violación del Principio de la Capacidad Contributiva, establecido en el artículo 316 de la Carta Magna, estableciéndose un límite al legislador para la imposición de normas que no midan la capacidad económica o contributiva de los contribuyentes en razón del pago de sus obligaciones tributarias. La decisión más reciente es la de la Sala Política Administrativa de fecha 07 de julio de 2011, en cuanto a la solicitud de amparo cautelar interpuesta por la sociedad mercantil Distribuidora de Servicios, C.A., estableció en el Expediente Nº 2011 – 0147, lo siguiente:

> El Artículo 316 del Código Orgánico Tributario consagra el denominado principio de capacidad contributiva, que alude, por una parte, a la aptitud para concurrir con los gastos públicos y, por otra, a la capacidad económica de los contribuyentes como medida concreta de distribución de las cargas tributarias. Asimismo, esta capacidad comporta una doble condición que se traduce como causa del deber de contribuir, visto que todo tributo debe obedecer a una determinada capacidad contributiva, y como un límite al deber de sostenimiento de las cargas públicas en aras de justicia y razonabilidad en la imposición (p. 8).

La jurisprudencia anterior es una ratificación del pronunciamiento establecido en la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en el Caso J.B.S. Publicidad, C.A, donde se señaló:

> Observa esta Sala que la accionante considera que su capacidad contributiva se ve excedida por los impuestos que deberá cancelar por concepto de impuesto de propaganda y publicidad comercial, en virtud de que antes de la publicación de la Ordenanza de 2002, es decir la de 1990, los impuestos en el Municipio Los Salías del Estado Miranda estaban fijados en bolívares, sin que el monto fijado en la Ordenanza variara; no obstante, reconoce la Sala que las alícuotas fijadas en la

> Ordenanza de Propaganda y Publicidad Comercial de 1990 preveía cantidades muy bajas e ínfimas que sólo beneficiaban al contribuyente, en este caso a J.B.S. Publicidad, C.A., ya que el pago realizado por la actividad gravada no representaba una contribución razonable para el Municipio si era medida con los índices de inflación habidos desde 1990 al 2002 (p.21).

Con los criterios transcritos *ut supra*, se deduce el propósito de la jurisprudencia de proteger a los ciudadanos contra el establecimiento de impuestos desproporcionados, debido a la búsqueda del cumplimiento de las necesidades primordiales del Estado, en resguardo siempre del derecho constitucional establecido en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana.

Esta prohibición de implementar impuestos desproporcionados que afectaran la capacidad económica, fue acogido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia de fecha 05 de junio de 2003 en el caso Colegio Metropolitano de Caracas, donde se interpuso un recurso de amparo constitucional contra la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en virtud del cual se buscaba suspender la aplicación del impuesto a los servicios médicos odontológicos por considerarse que el mismo no medía en ningún momento la capacidad económica de los pacientes contribuyentes, ya que las personas por cuestiones de salud pueden utilizar todos sus ingresos sin que esto determine un poder adquisitivo elevado.

Principio de la no confiscatoriedad.

Para explicar este principio es preciso atender al concepto de confiscación, el cual de forma general se refiere a la acción mediante la cual el Estado priva de manera forzada a un individuo de bienes de su propiedad, sin mediar ningún tipo de indemnización.

Este tipo de acción generalmente se genera como consecuencia de la comisión de un delito de tal gravedad que justifica el apoderamiento coactivo de los bienes, por ello la confiscación siempre tiene carácter sancionatorio.

Este principio, establecido también en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, consiste, en que si bien es cierto que, los tributos no tienen naturaleza sancionatoria, en ciertos casos pueden producir los efectos prácticos de una confiscación. Esto es cuando un tributo no es soportable para una empresa porque impide llevar a cabo la actividad económica en condiciones que permitan la generación de utilidad.

El principio de la no confiscación se entiende como una garantía de eficacia del derecho de propiedad. La eficiencia del derecho de propiedad a través de la prohibición de la no confiscación, permite a los contribuyentes impedir que el Estado ejecute confiscaciones sobre sus bienes, salvo los casos que establece la propia Constitución como son los bienes de las personas que hayan cometido ciertos delitos definidos por sentencia firme. En resumen, la confiscación lleva la privación del derecho de propiedad por parte del Estado, lo que origina que los atributos del derecho de propiedad sean eliminados y trasladados, apropiándose el Estado del bien confiscado.

La Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela limita al Estado invadir y apropiarse indebidamente de bienes de los contribuyentes, en su ejercicio de su potestad tributaria, es decir, no se le pueden quitar a los contribuyentes para el pago de sus tributos, bienes propios en razón de la irracionalidad económica aplicada por la Administración cuando un tributo llega a extremos insoportables.

Guevara (2004) se refiere al llamado principio de la neutralidad tributaria, delimitado en el artículo 314 de la Carta Constitucional, el cual establece en su enunciado:

> Una defensa de la economía nacional frente a la presencia del Estado. Del principio señalado se infiere, que para que haya una distribución justa de las cargas, los tributos deberán exigirse de acuerdo a la capacidad de los contribuyentes. La capacidad económica como noción rige el reparto justo de las cargas tributarias ha de estar entonces al servicio de una aplicación progresiva de los tributos, pero también en atención a la protección de la economía (p. 404).

En todo caso, trátese de la materia que se trate, la confiscación siempre tiene características constantes como lo son: el traspaso de bienes que ocurre desde un particular hacia el Estado, de manera forzada, y sin contraprestación alguna.

Es preciso indicar igualmente, que el artículo 115 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece, que toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. Pero inmediatamente la misma norma indica que la propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Posteriormente en el artículo 116 ejusdem se establece la confiscación como una medida de carácter excepcional, dejando únicamente a salvo los casos en que el legislador autorice la confiscación, y taxativamente establece los siguientes:

1. Los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público.
2. Los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público.
3. Los bienes provenientes de actividades comerciales, financieras o cualesquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias estupefacientes y psicotrópicas.

Fuera de estos casos, cualquier traspaso forzado de bienes de los particulares al Estado sin que medie indemnización está prohibido en nuestro ordenamiento jurídico,

no puede ser establecido por ley alguna, en tanto constituye una grave violación a la garantía de la propiedad privada.

En materia tributaria la prohibición de que los tributos tengan efectos confiscatorios, no puede justificarse sólo en la privación de la propiedad, pues justamente esa privación es parte de la esencia misma del deber de contribuir y del correlativo poder tributario del Estado.

Fraga indica que la lesión al derecho de propiedad se produce es cuando las sucesivas mermas de la riqueza del sujeto pasivo que normalmente ocasiona la imposición, tienen una entidad tal que acaban por agotarla, es decir, por aniquilar el patrimonio. No existen unas reglas específicas ni instrumentos para media cuándo la fiscalidad excesiva terminará por agotar el patrimonio de cada contribuyente. (Fraga, 2006, p.68)

Resulta acertada la observación de Giuliani cuando dice "la discreción o razonabilidad de los impuestos es materia circunstancial y de hecho, que debe apreciarse de acuerdo con las exigencias de tiempo y lugar y conforme a las finalidades económico sociales de cada tributo". (Giuliani, 2001, p.377).

Hector Villegas indica que así como lo absoluto de la propiedad encuentra sus límites en su función social, el poder tributario del Estado encuentra sus límites mas allá de los cuales la extracción de fondos a la comunidad puede producir resultados negativos. Así aduce que los efectos que tiene el hecho de sobrepasar los límites de la imposición son diversos, no sólo en lo que se refiere a los sujetos y objetos imponibles, sino en cuanto a los diversos campos de la vida estatal y privada que la intervención fical afecta. Citando a Gerloff indica que estos efectos paralizan la vida económica, atrofian sus sanos dinamismos, conducen a la rebaja del standard de vida y del estado cultural, al empobrecimiento de las masas, al consumo del patrimonio y a la anulación del capital, además de socavar la moral (Villegas, 1994, p. 229).

Resulta conveniente traer a colación el voto del Juez Marshall en el leading case "Mc Culloch c. Maryland", resuelto por la Corte Suprema de los Estado Unidos de América, afirmando que el poder de imponer contribuciones es esencial a la existencia del gobierno, y puede ser legítimamente exigido, pero advirtiendo la necesidad de límites porque "el poder de imponer involucra el poder de destruir".

Ahora bien, para Fraga, en materia tributaria, la prohibición de confiscatoriedad ha sido vinculada con la interdicción de las tributaciones que exceden los límites razonables y esa irrazonabilidad se constata cuando en el hombre común, un tributo extrae del sujeto pasivo más de lo que éste puede soportar de acuerdo con sus posibilidades económicas. También se ha dicho que el sistema tributario no puede destruir la propiedad privada pues de lo contrario se destruye a sí mismo al asfixiar las fuentes de riqueza sobre la que deben recaer los tributos. (Fraga, 2006, p. 70).

Cabe preguntarse entonces cuándo un tributo es confiscatorio, algunos autores como Villegas señalan que cuando el impuesto grava el capital es confiscatorio, porque deriva en la extinción del mismo, otros como Linares Quintana se basan en el concepto de razonabilidad del tributo, indicando que cuando el monto de su tasa es irrazonable es confiscatorio el tributo.

En esta investigación se coincide con el criterio de Fraga, que indica que no se puede establecer una regla general cualitativa o cuantitativa para revisar cuándo un tributo es confiscatorio, pues dependerá en gran medida de su razonabilidad dentro del contexto económico político y social en que se encuentre el sujeto pasivo.

El impuesto sobre sucesiones. Noción

El impuesto sobre sucesiones actualmente se encuentra establecido en la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás ramos conexos, se trata de la prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud del poder de imperio, a las personas a las cuales se transfiera el patrimonio de una persona por causa de muerte.

Antecedentes históricos.

Resulta interesante revisar los antecedentes históricos que tuvo el impuesto sobre sucesiones en Venezuela. Así puede observarse que éste apareció por primera vez en la Ley sobre la Libertad de las Partes, Manumisión y Abolición del Tráfico de Esclavos, dictada por el Congreso de Cúcuta el 21 de julio 1821, en el cual se estableció un gravamen del 3% sobre el quinto de los bienes transmitidos por herencia a los descendientes legítimos, con igual alícuota pero sobre el tercio de los bienes dejados a los ascendientes legítimos, con el 3% de la totalidad de los bienes dejados a los colaterales y del 10% sobre el total de los bienes dejados a extraños. Esta imposición fue creada con la finalidad de proscribir la esclavitud, fue modificada cuando Venezuela se separó de la Gran Colombia y se limitada a gravar las herencias dejadas a los colaterales y extraños.

En el año 1914 el producto de este Impuesto pasó a formar parte de la Renta Nacional administrada por el Ministerio de Hacienda. El 03 de julio de 1923 se dictó la Ley sobre Varios Ramos de la Renta Nacional, según la cual, el cónyuge se equipara a los ascendientes y descendientes legítimos y la herencia o legado que le correspondía no causaba impuesto.

El 02 de noviembre de 1936, apareció de nuevo en el país el impuesto aplicable a toda clase de sucesiones, el cual con modificaciones de tarifas con la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones y Otros Ramos de la Renta Nacional de fecha 09 de noviembre de 1939 se comenzó a aplicar.

El 26 de diciembre de 1966 es dictada la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, posteriormente el 13 de agosto de 1982 fue dictada la reforma de esta Ley, mediante la cual el legislador tributario reacondiciona una vez mas su texto a las nuevas leyes tributarias imperantes en la época. Entre alguna de sus innovaciones destacan, la exclusión del inmueble asiento permanente del hogar del causante que se transmitiere con tales fines a sus ascendientes, descendientes, cónyuge, padres e hijos por adopción, se crea una auténtica distinción entre exenciones y exoneraciones y se establecen diferentes supuestos exonerables

por el Ejecutivo Nacional mediante la ley especial correspondiente; se prevén diferentes tipos de sanciones, hoy día regidas por el Código Orgánico Tributario.

La más reciente reforma a la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos tuvo lugar con ocasión de los postulados fundamentales de la Ley Orgánica que autoriza al Presidente de la República para dictar Medidas Extraordinarias en materia económica y financiera requeridas por el interés público, con el objeto de trazar una reforma a fin de armonizarla con las disposiciones del Código Orgánico Tributario, en lo relativo a la conversión a unidades tributarias de sus montos. La reforma más reciente de esta Ley fue mediante el Decreto con Rango y Fuerza de Ley Nro. 360 publicado en la Gaceta Oficial Nro. 5391 de fecha 22 de octubre de 1999.

Elementos del Impuesto sobre Sucesiones

Habiendo considerado anteriormente, que el *hecho imponible* es el hecho al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar un tributo, podemos considerar que en el caso de las sucesiones, es la transmisión patrimonial que ocurre de una persona que fallece a aquél que le sucede.

Por su parte, la *base imponible* está constituida por la valoración monetaria del hecho imponible, en este caso representada por el monto económico del patrimonio del causante, hechas las deducciones y aplicados los desgravámenes correspondientes.

En la propia Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos en su artículo 15, se establece que el patrimonio neto dejado por el causante se determinará restando de la universalidad de los bienes que conforman el activo, la totalidad de las cargas que forman el pasivo, con las reglas y limitaciones establecidas en esta ley, no incluyendo los bienes exentos, ni desgravados.

La *alícuota* es en este caso, la proporción en la cual ha de gravarse el activo herederitario, la cual está expresamente establecida en la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, para cada caso en particular.

Así, se observa que en la Ley se establece un cuadro con las tarifas aplicables en porcentaje que dependen del grado de parentesco que tenga el sucesor con el de cujus.

El impuesto sucesoral es considerado un impuesto directo porque va a gravar el incremento patrimonial obtenido por personas físicas por la causa del fallecimiento de una persona.

La Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos señala en su artículo 1º lo siguiente:

"Que las transmisiones gratuitas de derechos por causa de muerte o por actos entre vivos serán gravadas con el impuesto a que se refiere la presente ley en los términos y condiciones que en ella se establecen".

El impuesto sobre sucesiones es un impuesto que le pertenece al poder tributario nacional, por poder originario, es decir, el mismo no puede ser creado por ningún Estado o Municipio, según lo establecido en el artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Sujetos de la relación jurídico tributaria en el Impuesto sobre Sucesiones

El sujeto activo de la relación tributaria es el Estado, quien es el poseedor del poder de imposición como su especial atributo de orden político, basado en su poder soberano. El Código Orgánico Tributario establece que la obligación es entre el Estado y las distintas expresiones del poder público y los sujetos pasivos, cuando se evidencia el presupuesto de hecho previsto en la Ley. El sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona que se encuentra en subordinación frente a otra que es el sujeto activo.

La Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1999 establece en su artículo 3 el principio de territorialidad, ya que se establece que se debe pagar impuesto sobre la transmisión de bienes muebles o inmuebles ubicados en el territorio nacional.

El artículo 993 del Código Civil de Venezuela se refiere a dos aspectos importantes, siendo el primero la apertura de la sucesión en el momento de la muerte y segundo, el lugar del último domicilio del de cujus.

La tarifa impositiva puede definirse como el conjunto de elementos específicos y valores porcentuales expresados en escala numéricas graduadas, sujetos a variaciones de acuerdo a la base imponible, en donde el resultado final se obtiene según las deducciones, desgravámenes y otros. El impuesto sobre sucesiones se debe calcular sobre la parte líquida que le va a corresponder a cada heredero, de acuerdo a la tarifa progresiva graduada que ella misma nos señale.

Los valores que se expresan en la tarifa impositiva se les hacen la conversión en unidades tributarias, que son las unidades de medida referenciales establecidas por la ley para el pago de los impuestos, cuyo valor varía de acuerdo con lo que disponga el Ejecutivo Nacional.

Determinación del impuesto.

El artículo 15 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos establece lo siguiente:

"El patrimonio neto dejado por el causante se determinará restando de la universalidad de los bienes que forman el activo, la totalidad de las cargas que forman el pasivo, con las reglas y limitaciones establecidas en la Ley".

Para el cálculo de la base imponible que es el patrimonio neto, hay que restarle a la masa hereditaria que forma el activo, las cargas que conforman el pasivo admisible.

La determinación lo constituye un acto que se origina bien sea de la Administración Tributaria o bien sea del propio sujeto activo. En la determinación se establece la existencia de un crédito fiscal, se produce un hecho imponible que va a contener un valor dentro del ámbito jurídico. Para obtener el monto de la determinación hay que realizar una series de operaciones para llegar al cálculo final de la determinación y con esto poderse pagar el tributo. No siempre la determinación tributaria termina con el pago del tributo, ya que se puede declarar la inexistencia del

mismo por exención, prescripción o cualquier otro modo de extinción de la obligación tributaria.

La determinación es un mecanismo de defensa de la seguridad jurídica, ya que debe cumplirse que una vez que el Estado haya recolectado toda la información que debe suministrar el contribuyente se debe fijar las bases de la futura liquidación, o puede suceder también que el contribuyente recolecta toda esta información y datos para llegar el mismo a sus cálculos y entregárselo a la Administración Tributaria.

De lo expuesto anteriormente se deduce que existen varios tipos de determinación, las cuales les haremos referencia por separado:

1. La determinación realizada por el mismo contribuyente, es decir, el mismo se encarga de aportar todas las informaciones y datos necesarios para la obtención del tributo, esto es lo que se llama la autodeterminación.
2. La determinación puedes ser provocada por la misma Administración Tributaria, llamada determinación oficiosa, sobre base presunta o presuntiva, por la misma autodeterminación se recaban todos los datos para llegar al hecho imponible y al monto a pagar pero puede suceder también que sea solo la Administración Tributaria quien se encargue de recabar todos los datos y elementos necesarios para el cálculo del hecho imponible y la aplicación de la capacidad tributaria sin la intervención del sujeto pasivo.
3. Otro tipo de determinación es la llamada mixta, la cual tanto el contribuyente aporta todos los datos a la Administración Tributaria y esta con esa información llega al monto del hecho imponible.

En materia de impuesto sobre sucesiones y donaciones, existe la determinación presuntiva o estimativa, ya que se buscan elementos que puedan probar datos e indicios de situaciones especiales que dan nacimiento al hecho imponible. En el caso de sucesiones se prevé en los casos de venta, cesión, permuta de bienes o constitución de derechos a título oneroso, donde se han practicado

acciones para desvirtuar el monto del hecho imponible, entonces el funcionario fiscal estimará de oficio y dispondrá la correspondiente liquidación.

Se deduce con estas situaciones la determinación presuntiva porque los bienes del patrimonio del *de cujus* han salido por circunstancias que no están claras, precisas y suficientemente fundadas. Aunado a ello puede decirse que la Administración Tributaria puede realizar la determinación de oficio cuando los contribuyentes pasivos no la hayan hecho o cuando no sigan las normas establecidas por la misma Administración Tributaria para hacerla, entonces la misma determinará de oficio el monto del valor del hecho imponible y con esto el tributo a pagar.

Declaración sucesoral.

En el momento que una persona fallece la universalidad de su patrimonio de transmite a sus herederos, no obstante, de acuerdo a la Ley, para que éstos tengan disposición sobre tal patrimonio, es preciso realizar la declaración sucesoral en los términos que rige la Ley, deberán formular ante el funcionario fiscal competente del Ministerio de Finanzas o del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, una declaración formal de los bienes y deudas existentes para el momento del fallecimiento del de cujus.

Esta declaración formal que se antepone a la búsqueda matemática del monto del impuesto se realiza ante los organismos competentes de la Administración Tributaria de todos los pormenores existentes en la ley para la obtención del monto del impuesto a pagar.

Para ilustrar con un ejemplo práctico, podemos citar el caso de la apertura de una sucesión por el fallecimiento de Francesco Pagano Vazzano, quien falleció el 24 de febrero de 2011, cuyo patrimonio se trasmite a los herederos previo el cumplimiento de ciertas formalidades para su disposición, una de las cuales es la declaración sucesoral. El causante de la sucesión no hizo testamento y por lo tanto, los herederos tienen la cualidad ab intestato, que son los llamados por la ley.

El problema que se plantea surgió con el fallecimiento de una persona, y por ende, la apertura de la sucesión en relación con los bienes que conforman el patrimonio del causante. El causante de la sucesión no había dejado testamento y por lo tanto la sucesión es ab intestato.

La persona fallecida contaba únicamente con dos (2) bienes inmuebles, de los cuales un inmueble era su vivienda principal (ANEXO "A") y el otro un edificio propiedad de él y de otras dos personas en comunidad con el mismo porcentaje de derechos, teniendo la propiedad de un treinta y tres con treinta y tres por ciento (33,33 %) de participación del total del inmueble. (ANEXO "B").

Este edificio está conformado por catorce (14) apartamentos, tres (3) locales comerciales y un (1) sótano, asignándole al de cujus un total de (4) apartamentos, un (1) local comercial y un (1) sótano, todo de conformidad con el porcentaje de su cuota parte de la comunidad del bien inmueble, aunque para el momento del fallecimiento no se encontraba repartido los bienes de cada socio en su cuota parte debido a la falta del Documento de Condominio, que establece la partición y los bienes respectivos para cada uno de los comuneros. El monto de los alquileres de los apartamentos oscila entre los Ochenta y seis con ochenta y uno céntimos de Bolívares Fuertes (BsF. 86, 81) y Ciento tres con catorce céntimos de Bolívares Fuertes (BsF. 103,14) y el monto del local es de trescientos cincuenta con diecisiete céntimos de Bolívares Fuertes (BsF. 350,17) (ANEXO "C").

El edificio fue construido hace aproximadamente cuarenta y tres (43) años, de una construcción realizada en el año 1969, que para la fecha se mantiene en un estado bastante decaído debido a su larga vida y a la falta de mantenimiento. Pero esta falta de mantenimiento no se debe a la negligencia de sus propietarios, sino que al contrario, ellos ponen su máximo esfuerzo para el cuidado del mismo, pero el hecho de que los alquileres de los apartamentos y locales pertenecientes al edificio estén regulados y controlados por el Concejo Municipal por ser una construcción anterior al año 1981, y que aunado a esto los alquileres se encuentran congelados desde hace seis (6) años por Decretos Presidenciales, ha producido el decaimiento de la estructura.

Los apartamentos y locales se encuentran alquilados a un precio totalmente fuera de mercado, es decir, a muy bajos precios, pero a pesar de esto es un inmueble que ocasiona ingresos a sus propietarios para poder subsistir, como era el caso del comunero que falleció, el cual el alquiler de sus apartamentos y el local, representaba la única fuente de ingreso para poder vivir, ya que contaba con la edad de setenta y cuatro (74) años.

En este caso, el causante no había dejado testamento alguno y así fueron los herederos ab intestato los llamados para cumplir con los trámites de la sucesión. Los herederos del causante son: la esposa, la hija y el nieto (hijo del hijo fallecido anteriormente) en la cual los tres heredan en la misma proporción.

Los herederos, comienzan a realizar y buscar información sobre todo lo necesario para realizar la determinación y así la declaración sucesoral. Como primer paso se deben establecer todos los bienes que conformaban el activo y todas las cargas que conformaban el pasivo del causante. Al determinarse los bienes que conforman el activo, únicamente disponía de dos (2) bienes inmuebles antes descritos.

Un primer bien inmueble era su apartamento donde el vivía con su esposa y nieto, es decir, su vivienda principal. Esta vivienda según lo establecido en el Artículo 10 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, no forma parte de los bienes de la herencia que deben ser declarados para tomarse en cuenta para el cálculo del tributo, es decir, este inmueble debe ser declarado en la sucesión pero el mismo no está afectado para el cálculo del pago del tributo. El otro bien inmueble antes referido, el edificio, se debe declarar debido a que es un activo y por lo tanto forma parte del cálculo de la determinación.

En cuanto a la determinación de los pasivos del causante, al momento de la muerte de la persona, no existía ninguna carga que debía pagar ni a corto ni a largo plazo. Con esta información, los herederos realizaron la determinación de la sucesión, aplicando un precio de mercado a ambos bienes inmuebles según unas medidas de valor. Realizan un borrador sobre la declaración jurada de la sucesión, con sus

respectivos soportes que sirvan de información veraz para llevarlo al SENIAT ubicado en el Centro Comercial La Cascada para que la Administración Tributaria le diese el visto bueno (ANEXO "D").

Entre los activos del de cujus no se encuentra ningún tipo de dinero líquido que hubiere dejado la persona en alguna cuenta bancaria, y que el mismo pudo haber sido utilizado para el pago del impuesto sucesoral, entonces ¿qué decisión deben tomar los herederos cuando tienen que pagar un deuda a la Administración Tributaria en un lapso de tiempo de 180 días siguientes a la fecha de la muerte de la persona y el causante sólo deja bienes inmuebles?

Los herederos al no contar con dinero del cujus y estando obligados a dar cumplimiento al pago de la declaración sucesoral, pueden decidir sacar ese dinero de sus patrimonios y luego ser recuperado con los bienes de la sucesión porque estos no sufrirían ningún tipo de pérdidas de valor debido a que no habrían disminuido en razón del pago del impuesto con ellos mismos. Pero se presenta el inconveniente que los herederos no cuentan con dinero líquido para pagar la obligación tributaria, y es aquí donde se planteó la decisión que se tenía que tomar para cumplir con la obligación del pago del impuesto sucesoral.

Ante este caso se evidenciaron dos posibles soluciones:

- Los herederos podrían haber realizado una venta sobre uno de los apartamentos o el local comercial y así cumplir con su obligación, esto se haría conforme a un procedimiento donde la Administración Tributaria tendría conocimiento y además hubiese aceptado el mismo, para así en el momento de la venta de un bien inmueble integrante del bien en común, se libraría un cheque a nombre de la Administración Tributaria con el fin de garantizar el pago del tributo en el momento de la venta en el Registro. En este caso, se presentó el problema que todos los apartamentos y locales del edificio están alquilados y ninguno de sus inquilinos tenían la disposición económica para comprarlos y además se negaron a desocupar debido a que no tienen a dónde ir, y con esta situación no se pueden vender porque además la Ley de

Arrendamientos los ampara evitando el desalojo forzoso, y sólo se podría pedir el desalojo conforme a el procedimiento indicado en la mencionada Ley, donde el tiempo para este procedimiento supera el lapso de tiempo para pagar el impuesto sucesoral.

- Al descartar la primera situación, los herederos se dan cuenta que la salida no está en la venta de los bienes del fallecido por los inconvenientes que se presentan, entonces deciden buscar la solución por ellos, pero es cuando establecen la imposibilidad para poder efectuar este pago, debido a que ninguno reúne ese monto del impuesto, y es aquí donde se presenta el problema porque si bien es cierto que el impuesto sucesoral mide son los bienes del causante y de allí debería sacarse el pago del tributo, los bienes de la persona fallecida no pueden cumplir por el motivo de la existencia de condiciones específicas que impiden este pago. Es cuando se presenta el gran problema para los herederos para cumplir, porque este impuesto no está midiendo la capacidad contributiva de los herederos, es decir, la capacidad que tienen en su patrimonio para cumplir con la obligación. Por esta causa es que se discute la obligación que tiene el contribuyente al momento de cumplir el pago cuando no posee la capacidad económica frente a una situación desmedida y especial, que es avasallante para los herederos, que tienen que buscar ese dinero cuando no lo poseen y en este caso especial, donde los herederos como única salida pidieron un préstamo del dinero para cumplir con la obligación tributaria. (Anexo “E”).

La determinación en este caso fue realizada por los herederos quienes mediante todos los elementos e indicios realizaron el cálculo del hecho imponible y con esto el monto a pagar a la Administración Tributaria. Llevaron una primera determinación la cual fue rechazada y de oficio la Administración Tributaria realizó unos cálculos sobre el monto de los bienes inmuebles que contenía la declaración ya que según ellos estaban muy bajos en cuanto a los valores asignados.

Aquí podemos constatar que en primer momento la determinación fue realizada por los contribuyentes pero al encontrar la Administración Tributaria una disparidad entre los valores, realizó la determinación presuntiva, por lo tanto se podría decir que la determinación fue mixta debido a que los contribuyentes aportaron todos los datos e indicios pero solo se asignó un valor a unos bienes inmuebles que a la final con esto la Administración Tributaria pudo realizar el cálculo del hecho imponible y así el tributo que debería pagarse por los contribuyentes.

Los herederos están obligados a declarar todo los bienes del de cujus ante un funcionario fiscal competente del Ministerio de Finanzas o del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT. El Código Orgánico Tributario en su artículo 24, estipula que los derechos y obligaciones del fallecido pasan al sucesor o sucesores, sin perjuicio del beneficio de inventario que significa que el heredero acepta la herencia bajo inventario, obligándose por los pasivos del fallecido sólo hasta el monto del valor de los bienes que recibe, buscando evitar la confusión de su patrimonio con el del causante, y así ningún acreedor podrá exigir pago alguno sobre sus bienes.

Cuando ya se presenta la declaración y se realiza la autoliquidación según el Formulario S32 y sus anexos (ANEXO “F”), y la planilla de pago (ANEXO “G”), para efectuar el pago del impuesto sucesoral, la Administración Tributaria abrirá un Expediente Hereditario, que contendrá entre otros recaudos: partida de defunción, partida de matrimonio, partida de nacimiento, bienes inmuebles, cuentas bancarias, etc. A los herederos se les pide también que soliciten ante la Gerencia de Tributos Internos, un certificado de Registro de Información Fiscal de la sucesión para facilitar los futuros controles a que pudiese ser objeto.

Algunos casos donde no se mide la verdadera capacidad contributiva en el Impuesto sobre Sucesiones.

La capacidad contributiva es una aptitud que en primer lugar se manifiesta por presentar una riqueza que luego el legislador le asignara una función dentro del sistema económico.

La comprobación de la existencia y la fijación de la cuantía de la obligación necesitarán un procedimiento individualizado en el cual la participación de los sujetos pasivos y la administración puede adquirir distintas características.

Existen tributos que se liquidan y pagan sin la intervención de la administración, pero existen otros casos donde la administración tiene un control sobre la determinación del tributo cuando tenga indicios suficientes que el hecho imponible no es el que corresponde como sucede con el impuesto sobre sucesiones.

Según el artículo 62 del Código Orgánico Tributario cuando exista un acto administrativo de determinación, se puede impugnar por quien se considere afectado, pudiendo interponer los recursos administrativos procedente o bien una acción judicial.

Por lo tanto la decisión de la Administración no tiene naturaleza jurisdiccional sino administrativa, y siempre podrá ser impugnada frente a los órganos jurisdiccionales.

El encargado de dirimir las controversias entre el fisco y el contribuyente es el Derecho Procesal Tributario. En el derecho procesal tributario se aplican los mismos principios del derecho procesal, especialmente el de la igualdad de las partes y la idoneidad de los jueces, es decir, que estos jueces no formen parte del Poder Ejecutivo, que sea ajeno a las partes.

En cuanto al Principio de la Legalidad, se reconoce que solo se podrán pagar tributos que se encuentren previamente establecidos en la Ley, es decir, que exista una norma contentiva de este tributo en cuanto a su aplicación y recaudo, según el concepto de Ley material.

En determinadas situaciones previstas en la Ley, se ha reconocido una flexibilización al principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, especialmente en la recaudación de los tributos, buscando así obtener mejores resultados en cuanto al cobro de los tributos. Pero la Administración tiene un grado de flexibilización reducido debido a que se puede incurrir en darle unos beneficios al contribuyente que perjudiquen a la Administración.

La Administración Tributaria tiene un margen de actuación que admite cierta discrecionalidad con el propósito de conciliar, en forma razonable, la tensión que se puede producir entre los principios constitucionales de la tributación como son la generalidad, igualdad, capacidad contributiva y legalidad y con determinadas situaciones que muchas de las veces son producto de la realidad económica, la conveniencia de una renuncia total o parcial del tributo o sus accesorios, en razón de la utilización racional de los recursos humanos, materiales y presupuestarios de los que dispone.

Cuando la Administración realiza la determinación de oficio, contra esta actuación caben contra sus actos los recursos administrativos pertinentes, pero si es el contribuyente quien la hace, la Administración puede rechazarla y pedir de oficio una declaración sustitutiva, donde se determinen los montos de los bienes de la sucesión.

Se sabe que la reserva de la Ley no admite excepciones, puede suceder que el Poder Ejecutivo determine la cuantía del tributo, siempre y cuando la Ley establezca aquellos elementos para que esa determinación se efectúe sin discrecionalidad por parte del Poder Ejecutivo.

En cuanto las exenciones cabe destacar que son aquellos supuestos en los cuales habiéndose producido el nacimiento del hecho imponible la Ley expresamente exime al sujeto pasivo de cumplir con la obligación tributaria, y las exoneraciones son los supuestos en los cuales la ley autoriza al Poder Ejecutivo para que en determinadas materias y condiciones sean eximidos del pago de la obligación tributaria ciertos sujetos.

Una de las materias mas delicadas son las llamadas exoneraciones condicionadas, pues sólo van a ser aplicadas siempre que se cumplan situaciones de contingencia previstas en la ley y generalmente a cargo de los contribuyentes.

Muchas veces la Ley al ser aplicada deriva en situaciones de desmedro a los derechos de los contribuyentes y a los principios constitucionales que rigen la tributación.

Acertadamente Valdés (1996) explica algunas de las situaciones que pueden ocurrir:

> Las controversias tributarias acerca de la existencia y cuantía de las obligaciones consisten en un conflicto de intereses pecuniarios, entre dos partes sometidas por igual a la ley. Los actos por los cuales la Administración realiza una determinación o decide un recurso, significan, desde el punto de vista jurídico, la fijación de su pretensión como acreedora frente al contribuyente. Ellos son los dos únicos sujetos de la relación. Si el contribuyente no está de acuerdo con el acto administrativo, el conflicto debe ser resuelto por un juez ajeno a las partes, cuya voluntad sustituye a la de estas, en forma obligatoria e irrevocable, es decir, con fuerza de cosa juzgada (p. 280).

La doctrina latinoamericana sostiene que para tener acceso a la justicia no es necesario haber cumplido con el acto administrativo, ya que lo que se debe hacer es tomar medidas que aseguren el futuro cumplimiento en el caso que la sentencia sea favorable para la Administración Tributaria. Todo esto se fundamenta en evitar que si la decisión judicial es favorable para el administrado no se produzcan pérdidas patrimoniales al mismo.

El derecho tributario contemporáneo regula los actos administrativos otorgando mayores garantías al contribuyente, dándole posibilidades mayores de defensa y evitando así irregularidades que puedan ocurrir. El administrado también puede señalar los indicios de falta en la conducta de la Administración Tributaria, así como alegar sobre los hechos y el derecho aplicable ofreciendo las pruebas que verifiquen tales acusaciones. En resumen, todo pronunciamiento o acto administrativo puede ser revisado por la justicia.

El contribuyente cuenta con los derechos de exigir la independencia de los tribunales con el Poder Ejecutivo, además deben tener fácil acceso a la jurisdicción sin muchas trabas para llegar a la justicia. Se deben suspender los efectos del acto

administrativo mientras se ejecuta la acción en los tribunales, así como otorgar amplias facultades al juez para averiguar los hechos y aplicar el derecho dentro de un procedimiento sencillo y breve. La sentencia debe indicar la ilegalidad o no del acto administrativo y al determinarse tendrá que establecer la cuantía del mismo.

Entre los análisis que debería realizar un juez es el de la igualdad económica, porque es donde se plantean los mayores conflictos en la determinación de la igualdad de capacidades contributivas ya que el concepto de capacidad contributiva no puede ser objeto de determinación exacta, dependiendo de criterios filosófico-políticos y de sistemas y procedimientos económicos, relacionados con el principio de la progresividad.

La determinación de la capacidad contributiva siempre va a depender de criterios económicos y sociales para cada momento y cada sociedad; por lo tanto el cuerpo legislativo debe tomar en cuenta todos estos cambios y situaciones especiales ya que estos se escapan del enjuiciamiento por parte de los órganos jurisdiccionales. Hay que tomar en cuenta en este aspecto el tema de la compatibilidad con las exoneraciones, visto desde el punto de vista de la igualdad de la ley, en virtud del criterio de la capacidad contributiva.

Cuando se refiere a la igualdad en la ley, se establece que la ley no debe realizar discriminaciones arbitrarias y sin fundamento sobre los derechos fundamentales de las personas físicas, pero no solo para sus derechos fundamentales como ciudadanos sino también serán aplicables en materia tributaria. El principio de igualdad señala tratamiento igual en situaciones iguales, y el tratamiento desigual en las desiguales.

En resumen, el tributo se establece y se le impone a un sujeto pasivo, donde para que el tributo sea justo es imprescindible que el contribuyente tenga la capacidad económica para contribuir. Además hay que tomar en cuenta la cuantificación del tributo y si cumple con el principio de igualdad o ejecuta discriminaciones en cuanto al monto. Es importante saber que, la igualdad no se logra con la simple igualdad de aportes, sin que se tenga en cuenta las diferentes posibilidades económicas de los

contribuyentes, es decir, la medida en que los ciudadanos puedan soportar la carga tributaria teniendo en cuenta las situaciones personales.

Siempre se toman en cuenta todos los bienes en su totalidad, pero debería ocuparse en diferenciar los distintos bienes ya que pueden arrojar una riqueza alta y por lo tanto una alta capacidad contributiva, especialmente en lo que respecta a los bienes inmuebles que pueden estar sujetos a condiciones desfavorables que oculten su verdadero valor y capacidad contributiva.

Lo expresado anteriormente es lo que sucede en la Sucesión Pagano donde los únicos bienes dejados fueron unos inmuebles a los cuales se les unían una serie de condiciones desfavorables que no representaban el valor adjudicado por la Administración Tributaria ya que no tomaban en cuenta que el de cujus no dejó dinero que podían utilizar los herederos para el pago del impuesto sucesoral, solo estos inmuebles que por su tiempo de fabricados tienen un valor muy bajo y que por las condiciones de abandono que se encuentran debido que los apartamentos se encuentran alquilados en precios muy bajos regulados y por ende, el dinero de los alquileres no alcanza para cubrir los gastos principales, mucho menos para el pago del impuesto sucesoral.

Cuando la Administración Tributaria realizó la determinación de oficio estableciendo los precios de los inmuebles no tomó en cuenta factores importantes como el espacio y el tiempo, debió haber establecido precios más bajos para los inmuebles y no compararlos con precios de inmuebles en la zona de construcciones con menos tiempo y que se encuentran en mejor estado. Una variable para cuantificar el valor del metro cuadrado en la zona no puede solo ser dado por datos del registro solamente, se debió tomar en cuenta el estado, el tiempo y los inquilinos con el pago de sus respectivos alquileres.

En otras palabras, debió realizarse un avalúo justo por personal cualificado en el área para obtener el valor real de los inmuebles.

Para el cumplimiento de la obligación tributaria los herederos en el caso bajo análisis tenían que vender un inmueble para pagar el tributo cosa que era imposible

debido a que los apartamentos están alquilados y nadie quería comprar y estaban amparados por la ley para así evitar la desocupación de los mismos.

Por lo tanto se puede decir que en este caso no se midió correctamente la capacidad contributiva de los contribuyentes, este es un caso excepcional que no debería ocurrir ya que la Administración Tributaria debió atender a los contribuyentes y revisar todos los hechos así como el derecho, porque una norma constitucional establece la capacidad económica de los contribuyentes y aquí no se cumplió ya que se obligó a los mismos a pedir dinero prestado para cubrir el pago del tributo, es decir, no tenían verdadera capacidad contributiva.

En este caso al obligarse a vender un inmueble o hasta dos inmuebles, genera el efecto práctico de una confiscación, es decir, la detracción forzosa del bien que constituye el mismo activo hereditario.

El derecho de propiedad que se encuentra en el artículo 115 de la Constitución Nacional Bolivariana, indica también la prohibición de la confiscación por la vía indirecta del impuesto. El derecho a la propiedad es un derecho inviolable. La confiscación como un instrumento natural de privación de los bienes de los particulares a favor del fisco, está desprovista de fundamento jurídico.

Concluimos según lo establecido por Colmenares (2013) que:

> La intención del legislador tributario de sucesiones, al fijar como premisas o parámetros necesarios para establecer el valor de aquellos bienes, derechos, acciones y otros económicamente ponderables con ocasión de la apertura de una sucesión por causa de muerte, no solo ha sido la de morigerar en una relación estricta y objetiva al valor de mercado de los mismos, sino el de indicar los supuestos para que el intérprete, de una forma extensiva, amplié las premisas para la obtención del valor real o actual de la apertura de la sucesión, sobre otros indicativos de valoración, como pueden ser, entre otros admisibles, el valor inmobiliario catastral o de registro, entre otros, sin que por ello el dispositivo legal del articulo 23

> analizado, pueda apartarse de su objetivo principal, cual es el de determinar una premisa de valor a efectos del computo de la base imponible, aplicación de tarifas y determinación y cálculo del impuesto correspondiente (p. 521).

Ficciones de la Ley Sobre Proposiciones Normativas Incompletas

En primer término, la seguridad jurídica debe ser vista como la seguridad que brinda el Estado a todos sus ciudadanos que están libres de peligro, daños y riesgos y saben a qué atenerse. El Derecho Tributario tiene como fin el resguardo de la seguridad jurídica de los contribuyentes, es decir, que ellos conocen la cuantía de la deuda tributaria o todos los pormenores que se les pueden presentar, conocen todos sus deberes y derechos, evitándose toda arbitrariedad que pueda ocurrir frente a la Administración Tributaria y en el campo jurisdiccional. Todo esto origina unos sentimientos de confianza, certeza y la interdicción de la arbitrariedad.

Para sentirse confiados los contribuyentes deben tener conocimiento de que su sistema jurídico cumple con el principio de la legalidad y la no retroactividad de la ley. En cuanto a la certeza, significa que existe un sistema coherente y preciso en cuanto a los preceptos legales para hacer vales sus derechos, es decir, que no se produzcan cambios normativos inexplicables que puedan cambiar la tutela del derecho de los contribuyentes, ocasionándose preceptos incoherentes, oscuros, excesivos, lo cual perjudicaría la seguridad jurídica. Y por último, en cuanto a la no arbitrariedad, debe siempre cuidarse que no se ejecuten actos arbitrarios por parte de los órganos administrativos y jurisdiccionales en cuanto a la aplicación de las normas respectivas. Cuando la norma es interpretada no se puede aumentar la recaudación en razón de la disminución de los derechos.

De todo lo anterior se desprende la gran importancia de la seguridad jurídica con relación a las normas aplicables en el derecho tributario y esto es cuando se relaciona con las ficciones que se puedan aplicar para normas consideradas incompletas de esos determinados hechos imponibles.

Según lo define Colmenares (2011):

> La ficción constituye la acción y efecto de fingir, de dar a entender lo que no es cierto o de dar existencia ideal a lo que realmente no la tiene; las ficciones legales son necesarias a efectos de dar solución a situaciones que de otro modo no la tendrían o que se perjudicarían derechos que deben ser protegidos. La ficción jurídica permite explicar con mayor claridad ciertas instituciones o teorías jurídicas.
>
> Desde el punto de vista de los problemas epistémicos y semánticos, la ficción pertenece a la categoría de las proposiciones normativas incompletas (p. 266).

Se desprende la intención del legislador de establecer una forma de solucionar problemas cuando un supuesto de hecho no encaja en lo que quiso establecer el legislador cuando creó la norma, todo esto se hace en función de establecer un resguardo a los derechos fundamentales de los contribuyentes con la creación de una nueva norma de verdad que pueda ser utilizada.

Se le atribuyen a unos supuestos de hechos unos efectos jurídicos que luego violentarían su naturaleza. Las ficciones vienen a ser normas de derecho material y de efecto inmediato según las relaciones que resguardan, las cuales no pueden ser relajadas por las partes ya que las mismas son de obligatorio cumplimiento para ambas.

Existe una figura que se relaciona mucho con la ficción que es la presunción legal absoluta, que rige la prueba de los hechos. Esta presunción va a realizar que se atribuya por medio de las pruebas la aplicación de una normativa que pueda regular estos hechos jurídicos en correlación con otros hechos, enlaza el hecho desconocido con el supuesto inicial, en donde la ley va a presumir la verdad jurídica.

La ficción tiene que ver con el derecho, es decir, responde a nuevas exigencias valorativas del derecho, pero la presunción crea una relación entre dos realidades o

hechos donde su probanza dentro del ordenamiento jurídico de los hechos resulta difícil.

Como se dijo anteriormente, cuando se señaló la certeza jurídica en cuanto que existe un sistema coherente y preciso en razón a los preceptos legales para hacer vales sus derechos, se ve claramente la inclusión del derecho de la capacidad contributiva, que ya debe estar reflejado en la norma pero que muchas veces se presentan casos excepcionales donde se crean ficciones sobre presunciones normativas legales incompletas y esto ocasiona que según determinados hechos se impongan ficciones que busquen el resguardo de derechos fundamentales establecidos pero hay que tener mucho cuidado porque la creación de tantas ficciones puede desvirtuar la verdadera esencia del derecho establecido en la norma.

Para el análisis de la capacidad contributiva de estos hechos, se debe tener mucho cuidado y estudiar los hechos o conjunto de hechos que sirvan para evaluar la conducta que se tiene que tomar. La capacidad contributiva significa la posibilidad económica de soportar una carga tributaria, de esa parte de la determinación que consta de la riqueza del contribuyente que es necesaria para la satisfacción de sus necesidades, la misma debe estar soportada en función de los índices reveladores al definir el hecho imponible y las bases de imposición, para que los mismos se puedan ajustar a los índices de la capacidad económica.

El legislador cuando crea la norma busca fundamentalmente que la misma proteja todos los derechos fundamentales, en especial la capacidad contributiva, la norma debe recoger toda intensión de resguardo y defensa sin que quede ningún vacio en la ley, pero siempre van a existir casos excepcionales que no cuadren con el supuesto de hecho establecido en la norma y por lo tanto la aplicación de una norma que no se adecue al supuesto de hecho ocasionaría una medida viciosa porque no la norma no regla esos hechos.

Por esta razón se dice que lo mejor es que no se creen ficciones y que siempre los hechos cuadren con los supuestos de hechos de la norma, pero siempre van a

ocurrir estos casos excepcionales que obligarán al uso de las ficciones siempre y cuando se encuentren bajo la tutela del derecho.

En conclusión, las ficciones y presunciones en el Derecho Tributario van a tener similitud en la configuración de nuevos supuestos a partir de enunciados lógicos, pero con distintas técnicas y valoraciones. Respecto a lo anterior debe tenerse mucho cuidado, debido que el empleo excesivo de ficciones puede ocasionar que se vaya distorsionando el supuesto de hecho y se deje de tomar encuentra la norma legal que en principio esta para el resguardo de la capacidad contributiva.

En el caso de la Sucesión Pagano está claro que según los hechos que podían ser probados no se le debía aplicar la norma que establece el monto de la recaudación, ya que según el tipo de bienes dejados y su situación no es fácil aplicar la cuantía del tributo porque se distorsiona el derecho fundamental de la verdadera capacidad contributiva o capacidad económica de los herederos, en este caso se debería crear una ficción para el resguardo de los casos especiales donde la aplicación de la ley es perjudicial para los contribuyentes.

CAPITULO II

Información Precisa que el Contribuyente Debe Conocer Para el Cumplimiento de la Obligación Tributaria

Deber de la Administración Tributaria de Aportar Toda la Información Necesaria

Cuando nos referimos a los deberes de la Administración Tributaria, hay que establecer que se está en presencia del derecho por parte de los contribuyentes que son los derechos de los ciudadanos pero también juega un papel importante, el deber que tiene la Administración Tributaria de inspeccionar y verificar las actuaciones de los administrados por las informaciones que dan según sus deberes de forma o de fondo. La Ley establece unas órdenes al Fisco para que verifique lo que la ley ordena, órdenes estas que deben ser acatadas tanto por la administración como por los contribuyentes.

El hecho del nivel que se encuentra la Administración Tributaria, no se debe por ninguna razón, colocarse en un punto que pueda hacer lo que le parece a su antojo, es decir, un nivel de superioridad, ella debe actuar por su propia naturaleza de garante de ciertas garantías para los administrados, estos sentirse protegidos y además el fisco debe demostrar su función del interés general más óptimo para todos. Con la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario del año 1983, se realizo el avance en esta legislación cuando se sostuvo la igualdad de nivel entre la administración y los contribuyentes, que se encontrarían en una situación de igual.

La Administración Tributaria desarrollas actividades de fiscalización, es decir, en pleno ejercicio de sus potestades, competencias y funciones, pero siempre cumpliendo los principios constitucionales para el cumplimiento de los derechos de los administrados.

El colocar a la Administración Tributaria en una situación de superioridad por el empleo de medidas efectivas, se crea una relación desleal entre ambos que a la final perjudican a la sociedad en general. La justicia no puede ser tomada en un

concepto restringido en cuando al Derecho Tributario, ya que la misma no se refiere solo al cumplimiento de leyes, reglamentos y providencias por parte de la administración, sino que también depende y de manera decisiva de una regulación de la actividad de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria para cumplir con las exigencias de la Ley, debe buscar los recursos para el sostenimiento de los gastos sociales, sino que además de tratar a por igual a los iguales y diferente a los desiguales, debe procurar cumplir con las garantías que den credibilidad a las pruebas, el procedimiento de verificación y la formalidad de las actuaciones de los actos administrativos. No se trata fiscalizar por solo cumplir una tarea ya que esta conlleva a una forma de pensar que es una aptitud dirigida a prestar un servicio de manera eficiente.

A lo anteriormente dicho, López (2004) nos dice:

> Conviene precisar que el procedimiento de fiscalización en materia tributaria, la administración tributaria que es la que instruye el procedimiento, no debe realizar una mera actividad instructora, ya que aparte de instruir debe averiguar los hechos, debe aplicar la Ley a los administrados y debe resolver dictando un acto administrativo, acto que goza de presunción de legalidad y de obligación de cumplimiento casi de inmediato, salvaguardando el derecho que asiste al administrado de ejercer los recursos correspondientes. Debe por tanto la Administración partir de la verificación de los hechos de manera exhaustiva, ese es un deber fundamental, ya que a posteriori vienen los recursos e impugnaciones. Por tanto ante una actuación sin las correspondientes garantías observadas; existe la correspondiente tutela de los derechos del administrado mediante los recursos que la norma establece (p. 344).

La función de la Administración Tributaria de fiscalizar a veces suele ser un procedimiento engorroso, pero es la única forma que tiene para poder comprobar los hechos que informan los administrados, una fiscalización basada en el cumplimiento

de las garantías de los administrados. Se debe buscar ese equilibrio importante para la realización de todas las actuaciones a seguir, para el bien de la sociedad y en definitiva del Estado mismo. Por lo anterior, la relación jurídica tributaria no debe nunca presentarse como una relación de poder, debe seguir el camino de la igualdad, evitando la desmedida fiscalización e inspección del fisco.

El ciudadano está protegido por los derechos y garantías establecidas en la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, derechos y garantías a favor de los particulares y la relación con el fisco, que trata sobre el deber de imposición que tiene la Administración Tributaria. El ciudadano no solo tiene el deber de contribuir con los gastos públicos sino que también está obligado a prestarle toda la ayuda a la Administración Tributaria en cuanto a su propio proceso de fiscalización. La Administración Tributaria a la vez, tiene las obligaciones establecidas en la Ley, pero también tiene la obligación de asegurar que todos los ciudadanos que se encuentren en supuestos de hecho, cumplan con sus obligaciones de acuerdo con sus capacidades contributivas de participar con sus recursos para la satisfacción de necesidades de los ciudadanos.

En definitiva, Administraciones Tributarias eficientes y profesionales en todas sus actuaciones generan contribuyentes responsables y cumplidores de sus deberes y obligaciones. El ejercicio de la competencia tributaria es de carácter obligatorio, no se puede relajar por parte del funcionario público que detenta el cargo, no está sujeta a negociación ni tampoco a la renuncia por parte de la persona que representa el órgano. La función del representante de la administración cuando ocurre el hecho jurídico, es la de determinar y liquidar el impuesto y exigir el pago, porque la Administración Tributaria no puede dejar de liquidar ni recaudar los tributos, todo esto con el mayor grado de diligencia y responsabilidad.

La Administración Tributaria va a realizar la determinación tributaria que es un acto jurídico de la propia administración en la cual va a presentar su pretensión contra determinadas personas en sus características de contribuyentes o responsables, de conseguir el pago de la obligación tributaria. La determinación tributaria se

considera necesaria cuando la autoridad administrativa determina un eventual incumplimiento de los contribuyentes en cuanto a su deber de pagar el tributo o pudiese suceder que el cumplimiento fuese parcial o erróneo por parte de los administrados, entonces la administración se ve facultada de oficio a realizar la determinación del tributo.

Una vez que ocurre el hecho imponible, la Administración Tributaria tiene el derecho pero también la obligación de determinar el monto del tributo, lo que se refleja un derecho-obligación, que está condicionado por lo que dicen las normas legales y que siempre tendrán la tutela para la mayor eficiencia de la recaudación. La determinación es una actividad que es propia de las autoridades administrativas encargadas de la tarea de establecer la obligación tributaria.

El acto de la determinación de oficio va a tener el pronunciamiento de la Administración Tributaria sobre la existencia de la obligación, de la persona que resulta obligada con el tributo como contribuyente o responsable, la base de medida correspondiente a dicha obligación y por último el monto del tributo, explicando las normas legales aplicadas al caso concreto, y con esto el pago de la obligación determinada o de la parte que no se había cumplido anteriormente en la determinación efectuada por los contribuyentes.

Existen supuestos en que la conducta del administrado tiene apoyo en un criterio administrativo previo, aunque la misma se considera contraria a esta. No se le puede atribuir culpa alguna al administrado porque él lo que sigue es un cumplimiento de sus deberes siguiendo un criterio de la Administración Tributaria, pero puede suceder que luego que se cumpla esto, la administración quiera revisar y corregir este criterio por considerarlo incorrecto y revisa la actuación del administrado que no podrá sancionarle porque su actuación se debió al seguimiento de una postura de la Administración Tributaria. Esas informaciones proporcionadas por la administración determinan una expectativa que encuentra su tutela en el principio de la confianza debida.

Este principio de buena fe se debe aplicar cuando se base en conductas de la Administración Tributaria lo suficientemente determinantes que induzcan por parte de la administración a los contribuyentes que han cumplido correctamente sus actos jurídicos, esto se deriva de la confianza que establece las normas legales aplicables que son las correctas para el caso.

Es importante para la Administración Tributaria en cuanto al cumplimiento de sus deberes, el derecho de los administrados a estar informados y asistidos, es decir, de estar asesorados en el cumplimiento de sus deberes. Está claro que esto no es solo un establecimiento de una conducta, existe una normativa legal que tutela todo lo referente a los derechos de los ciudadanos como también existe una normativa que regula todo lo que se relaciona con la actuación de los funcionarios que integran la función administrativa, del deber de la administración de cumplir con todas las diligencias necesarias que les sean sugeridas por parte de los contribuyentes en los respectivos casos que se les pregunten.

La administración debe estar siempre a disposición de ayudar a los administrados y no responder con negativas en cuanto a su trabajo de no quererlos ayudar pero sobre todo de quedarse callados cuando saben que están obligados por Ley a responder todos los cuestionamientos que necesitan los contribuyentes para el pago del tributo. Otra función de la administración es ser pedagoga para explicar términos y normas legales de difícil comprensión para los contribuyentes con ciertas especificaciones que no se encuentren claras.

En el caso que se plantea de la Sucesión Pagano, los contribuyentes cuando estaban realizando su propio determinación, se encontraron con dificultades que no entendían y recurrieron al SENIAT ubicado en el Centro Empresarial La Cascada para obtener la información necesaria para la ejecución de la determinación de la cual se dirigieron a un funcionario público que lejos de ayudarlos o informarles lo que hizo fue crear una situación de angustia entre los contribuyentes. Los contribuyentes buscaban era asesoramiento de la forma de cómo cumplir con la obligación tributaria cosa que no consiguieron porque el funcionario aparte de no querer dar muchas

explicaciones no escuchó a los interesados sobre la situación que se planteaba con los bienes dejados por el de cujus, bienes que no podían ser valorados a precios de mercado por su situación a las que están sometidos.

La Administración Tributaria cuando se le manifiesta el problema que surge con los bienes de la sucesión, expresó que los mismos deberían ser tomados a precio de mercado sin importar ninguna de sus cualidades y situación desfavorable, al contrario explicó que esa parte de la determinación la establecerían ellos en cuanto al monto de cada uno de los inmuebles y fue allí donde surgieron esos montos para los inmuebles muy acordes con el precio de mercado pero sin ninguna semejanza con la realidad verdadera de los inmuebles.

A parte de esto, los contribuyentes manifestaron luego que se les indicó el monto a pagar, que no poseían los recursos para el pago del tributo ya que los montos causados por los alquileres eran muy bajos y el hecho de no haber dejado dinero líquido el de cujus, era imposible el pago. Es ahí donde el funcionario incurrió en el silencio y no informó a los contribuyentes sobre todas las herramientas que poseían para el retardo del pago del tributo, se debió haber explicado que existían otras formas de hacer más fácil el pago del tributo, como el caso del otorgamiento de prorrogas vencido el lapso del plazo de los 180 días que establece la ley para el pago del tributo sucesoral, o otros formas de extinción como la compensación, la cesión de créditos fiscales, la extinción de la deuda por confusión, la remisión y la transacción tributaria.

De aquí se parte que existían otras salidas o por lo menos la reducción de la angustia por parte de los contribuyentes para el pago del tributo, ayudándoles en su situación para conseguir el dinero en un tiempo mayor en la prórroga.

Cuando ocurren las contestaciones a consultas son formas de ejercicio de las facultades interpretativas de la Administración, que además tiene como principales destinatarios a los administrados ya que son ellos quienes solicitan directamente a la Administración que se pronuncie sobre un determinado supuesto. Los sujetos pasivos de la relación le pueden realizar a la Administración consultas que estén debidamente

documentadas en cuanto al régimen o clasificación tributaria que en cada caso les corresponda.

En relación con lo anterior hay que determinar los efectos de la consulta, debido a que puede ocurrir que las contestaciones de la Administración Tributaria tengan un efecto vinculante, es decir, la Administración está obligada a respetar los criterios formulados en la contestación, siempre y cuando se cumplan las mismas condiciones. Pueden tener otro efecto en relaciones que no tengan efectos vinculantes, es decir, que la Administración se aparta del criterio manifestado en la contestación dada a la consulta formulada por el administrado.

Las contestaciones vinculantes vienen a asegurar que lo dicho por la Administración será válido cuando el administrado cumpla su obligación y con esto se evitará que se puedan producir sanciones futuras cuando haya cumplido exactamente la contestación.

La administración para dar respuestas a las contestaciones no tiene un plazo indefinido ya que determina un tiempo para esto de lo contrario esto no puede quedar impune o solamente en una queja, se deben establecer sanciones por la falta de contestación. Lo que no se puede aceptar que a falta de contestación exista la exoneración al pago del tributo por parte de los contribuyentes, estos siguen obligados con el tributo, ya que esto originaría que se propusieran muchas contestaciones y por falta de tiempo, incurriera en mora la Administración Tributaria y como esto exoneración al tributo. La única falta de que no se cumpla el lapso para la contestación del tributo, es que expediría el plazo para pagar el tributo el contribuyente.

Existen unos supuestos en que el administrado sigue un criterio diferente del mantenido por la Administración o que no exista un criterio por parte de la Administración Tributaria, es decir, se limita a aplicar el criterio del contribuyente, que luego no es compartido por la Administración en el desarrollo de sus actuaciones de comprobación e investigación.

Al ocurrir esos casos donde el administrado tenga discrepancias con la Administración, la única alternativa que tiene para no incurrir en sanción, es seguir inicialmente el criterio administrativo para luego impugnar su declaración y liquidación por las vías que el ordenamiento jurídico les ofrece. Para que el administrado pueda apartarse del criterio de la Administración debe ser porque las normas que regulan el supuesto de hecho se pueden interpretar de una forma más favorables para el administrado.

Según Anibarro (1999) señala:

> Si al sujeto se le impone la carga de interpretar la norma como requisito previo y inexcusable al cumplimiento de sus deberes tributarios, ha de tener al menos la posibilidad de aplicar el criterio que estime más adecuado, y aunque la Administración no esté de acuerdo con la exegesis que de la norma haya efectuado el particular, no puede pretender que su opinión prevalezca en todo caso, desterrando sin más cualquier otra interpretación de la norma, mediante la vía de la sanción (p. 100).

En conclusión, toda actividad sujeta al Estado de Derecho está sometida a los preceptos normativos, las actividades de control interno de los impuestos provienen del mandato constitucional atribuido a la competencia del Poder Nacional.

Cuando el administrado pide información a la Administración Tributaria está obligada a contestar, buscando mejores soluciones o esclareciendo la interpretación de la norma antes explicado, no debe en ningún momento sentirse en un nivel superior donde se crea que siempre tiene la razón y que todo se debe ajustar a sus criterios, debe existir un equilibrio entre los deberes y derechos de los administrados con la Administración Tributaria. Los funcionarios públicos tienen la obligación de ayudar y escuchar a los administrados y poderle dar vías de soluciones para sus conflictos. En definitiva, debe conocerse la verdadera situación, escuchar al contribuyente y así emitir opiniones que busquen el esclarecimiento del caso, conjuntamente con lo establecido en la Ley.

En el Código Orgánico Tributario en el artículo 137 se establecen los deberes de la Administración Tributaria, de toda la asistencia que deben brindar a los contribuyentes o responsables, el cual dice así:

"La Administración Tributaria proporcionara asistencia a los contribuyentes o responsables y para ello procurara:

1. Explicar las normas tributarias utilizando en lo posible un lenguaje claro y accesible, y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos explicativos.
2. Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes o responsables en el cumplimiento de sus obligaciones.
3. Elaborar los formularios y medios de declaración, y distribuirlos oportunamente, informando las fechas y lugares de presentación.
4. Señalar con precisión, en los requerimientos dirigidos a los contribuyentes, responsables y terceros, los documentos y datos e informaciones solicitados por la Administración Tributaria.
5. Difundir los recursos y medios de defensa que pueden hacerse valer contra los actos dictados por la Administración Tributaria.
6. Efectuar en distintas partes del territorio nacional reuniones de información, especialmente cuando se modifiquen las normas tributarias, y durante los periodos de presentación de declaraciones.
7. Difundir periódicamente los actos dictados por la Administración Tributaria que establezcan normas de carácter general, así como la doctrina que hubieren emitido sus órganos consultivos, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento".

En este artículo se explican los principales deberes que encuadran la labor de la Administración Tributaria, referido en siete numerales, en donde en el primer numeral lo que se señala es el deber de explicar una norma tributaria, sin importar su

jerarquía, para que pueda ser objeto de fácil comprensión por parte de los contribuyentes.

En el numeral segundo se expone la utilización de las distintas oficinas de la Administración Pública para poder orientar al contribuyente sobre lo que no conoce o desea saber para el cumplimiento de la obligación tributaria prestándole ayuda o auxilio.

En el numeral tercero se obliga a la Administración Tributaria a ejecutar unos formularios explicativos de información; en el numeral cuarto se expone la obligación para la Administración Tributaria de explicar con precisión, toda la información que se está solicitando al contribuyente.

En el quinto numeral se deben exponer a todos los contribuyentes todos los recursos y medios de defensa que tienen en su poder para accionar en contra de los actos dictados por la Administración Tributaria, se trata de una situación de seguridad jurídica.

En los numerales sexto y séptimo se habla de la obligación permanente de mantener informados mediante distintos mecanismos cuando se presenten normas nuevas y en época de declaraciones.

En conclusión, se evidencia claramente el deber que tiene la Administración Tributaria de mantener informados a los contribuyentes, sobre toda la materia que regula, sus actos, decisiones, etc., por lo tanto el contribuyente tiene el derecho de exigirle a la Administración Tributaria para que responda sobre cualquier duda que se pueda presentar especialmente en el momento de la determinación del impuesto. Esto fue lo que sucedió en la Sucesión Pagano cuando la Administración Tributaria por parte de un funcionario no guió al contribuyente sobre los actos que debía practicar para conseguir el objetivo de cumplir con el impuesto sucesoral, ocasionando así que no conociera acciones que podía ejecutar y evitar todos los inconvenientes que se les presentaron a los contribuyentes.

Las Consultas Tributarias por Parte del Contribuyente

En las consultas tributarias la Administración Tributaria lo que hace es emitir una opinión sobre alguna consulta que le haya efectuada el contribuyente. Cuando la Administración está dando su opinión sobre una consulta no está creando, extinguiendo o modificando cualquier relación jurídica.

El fin de esta consulta que realiza el administrado es buscar una interpretación de aquellas normas que regulan su determinada situación jurídica. La Administración Tributaria debe relacionarse con los administrados de una forma clara y de transparencia, en donde ellos puedan entender que la Administración Tributaria lo hace bien y en pro de lo mejor para el Estado para cubrir sus gastos.

El contribuyente tiene el derecho de relacionarse con la Administración Tributaria en una situación de desconocimiento jurídico, en donde tiene que tener el deber de auxiliar al contribuyente en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que van a controlar la relación jurídica tributaria.

En la mayoría de los casos y lo normal es, que el contribuyente conozca con exactitud el hecho imponible y todo lo necesario que debe aplicar para la determinación, aunque no tenga conocimiento sobre las normas tenga la convicción que se ha generado un hecho imponible y el mismo genera un impuesto que deberá pagar; pero existen casos donde se presentan conflictos o confusiones a la hora de realizar la determinación y tenga que acudir a pedir ayuda a la Administración Tributaria para que esta lo asesore interpretando la norma aplicar.

Las consultas tributarias son unas técnicas que aplica la Administración Tributaria para ayudar al contribuyente ha aclarar todas las dudas que se le pudiesen presentar en la aplicación de la norma jurídica para un caso en particular. Esto es el origen de la creación de esta figura de las consultas tributarias, en donde lo que se busca es resolver esa incertidumbre del contribuyente frente al ejercicio de la potestad tributaria.

En el Código Orgánico Tributario se encuentra establecida en los artículos 230 y siguientes, en donde se dice:

“Quien tuviere un interés personal y directo podrá consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación de normas tributarias a una situación de hecho concreta. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la cuestión que motiva la consulta, pudiendo expresar su opinión fundada”.

De este articulo se infiere que lo que se busca es aplicar correctamente la norma al caso cuando existan confusiones en razón de interpretaciones de normas, la cual la consulta solo podrá ser solicitada por el interesado, es decir, por aquella persona que demuestre que es titular de un interés jurídico que busca resolver una duda en razón a una interpretación de la norma jurídica, y además la solicitud de la consulta tributaria debe estar relacionada con un caso concreto, que exista una duda en la aplicación de la norma jurídica.

En el artículo 231 del mismo código se establecen tres numerales donde no procederán las consultas por parte de la Administración Tributaria, es decir, que no está obligada a aclarar dudas cuando la persona que llame a consulta no tenga un interés legítimo, cuando falte la cancelación de las tasas establecidas por la ley, y por último, cuando exista un recurso pendiente relacionadas con el objeto de la consulta.

Es de importancia mencionar que cuando se solicita una consulta tributaria no se suspenden los plazos, ni tampoco eximen al contribuyente de cumplir con su obligación tributaria. Así mismo, la Administración Tributaria dispone de un plazo de treinta (30) días hábiles para evacuar la consulta pero puede suceder que dentro de este tiempo no la realice, si sucediese esto no se le puede aplicar sanción alguna al contribuyente que pidió la consulta, siendo que este haya aplicado la interpretación que explicó cuando solicitó la consulta de lo que él entendía que debía hacer, se reconoce el principio de inocencia y de no querer actuar contrario a las normas jurídicas.

Tampoco se les puede aplicar sanción a los contribuyentes sobre la aplicación de la consulta evacuada por la Administración Tributaria, esto en el caso afirmativo

en que si se haya pronunciado sobre la consulta propuesta, ya que ellos actúan conforme a lo establecido en la consulta emitida.

En el caso de la Sucesión Pagano, se debió haber realizado una consulta sobre las normas que equiparan el valor de los inmuebles según su ubicación, tomando en cuenta el tiempo de fabricado el inmueble y además, se debió haber pedido ayuda para que se explicara la forma de cómo pagar una sucesión cuando no existían los fondos para el mismo, ya que los bienes dejados por el de cujus presentaban una situación especial que los hacía imposible para ejecutar el pago del impuesto.

La Desobediencia Tributaria Como Derecho y Garantía de los Contribuyentes Frente a la Administración Tributaria

Cuando se refiere a la desobediencia tributaria hay que señalar que la misma es utilizada como un mecanismo de protesta constitucional con la finalidad de proteger sus derechos y garantías como contribuyentes en determinadas y muy especificas circunstancias, es decir, cuando se encuentren en una legislación tributaria inconstitucional; pero esto debe ser cuidadoso debido a que se puede prestar a que los contribuyentes lo realicen como una forma de incumplir su obligación tributaria y así evitar sanciones.

La decisión de un contribuyente o varios contribuyentes de no pagar tributos para cumplir la llamada desobediencia civil, se encuentra plasmada en el artículo 350 de la Constitución Bolivariana de Venezuela que dice:

"El pueblo de Venezuela, fiel a su tradición republicana, a su lucha por la independencia, la paz y la libertad, desconocerá cualquier régimen, legislación o autoridad que contraríe los valores, principios y garantías democráticas o menoscabe los derechos humanos".

Puede suceder que el contribuyente se niegue a la aplicación de la legislación porque la considera injusta y espere que la Administración Tributaria tome medidas contra él, para luego solicitar la nulidad de la actuación administrativa con el fundamento del control difuso de la constitucionalidad, que debe ser aplicado por el

juez contencioso tributario cuando él compruebe la inconstitucionalidad del acto administrativo por parte de la legislación.

En el articulo antes prescrito cuando se habla de la palabra "pueblo" debe ser tomado en cuenta que se puede referir a un sujeto que esta desconociendo la legislación, no necesariamente se refiere a un conjunto de personas que deben actuar juntas para que su acción sea tomada como legitima, es decir, debe ser vista como el conjunto de personas o individualmente consideren que esta norma se les puede aplicar.

En definitiva se considera posible la desobediencia tributaria hasta de manera individual, en aquellos casos en los que con ella lo que se pretende es desconocer la normativa legislativa, por parte de un contribuyente o conjunto de contribuyentes que deciden desaplicar la legislación debido a que consideran que se vulneran principios y valores democráticos y además principios constitucionales que rigen la materia tributaria como sería el caso del Principio de la Capacidad Contributiva.

Cuando un individuo considera que se le vulneran valores y principios con la legislación, aparte de ejercer la acción de negarse a cumplir la obligación tributaria, deberá complementar su acción con las acciones judiciales que decida ejercer, pero esto no es un requisito para su procedencia, sino una forma de lograr su meta que es la desobediencia que conlleva a la declaratoria de nulidad o la no aplicación de la legislación.

En cuanto a la actuación de la Administración Tributaria, esta se encontrará velando por sus derechos que son propios del sujeto activo de la relación tributaria, aplicará las normas del Código Tributario y además podrá exigirles a los contribuyentes el pago de su obligación. Dicha actuación de la Administración Tributaria debe ajustarse a las normas constitucionales y legales que rigen la misma, impidiendo así la aplicación de sanciones autónomas que están fuera de las sanciones establecidas por la Ley.

Se debe considerar la Desobediencia Tributaria como una defensa de los derechos y garantías constitucionales, sobre todo cuando se refiere a la no aplicación

de normas tributarias inconstitucionales con los que cuentan los contribuyentes para evitar posibles daños a sus derechos por la aplicación de ciertas normas. Deberá siempre la desobediencia tributaria estar acompañada por las acciones judiciales que anulen esa legislación que es contraria a derecho.

CAPITULO III

Lapsos en el Cumplimiento del Impuesto Sucesoral, Señalando las Prórrogas que Faciliten la Actuación del Sujeto Pasivo

Establecimiento del Plazo de 180 Días Estipulado en la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos

Siempre que se produzca un hecho imponible surge el deber para el o los contribuyentes de declarar en un tiempo establecido, desde el momento en que muere la persona y se abre la sucesión, los herederos deben formular al funcionario fiscal competente o al Servicio Nacional Integrado de la Administración Aduanera y Tributaria, una declaración formal que contenga todos los bienes y deudas dejados por el fallecido.

Esta declaración es un acto bona fidei, es decir, hecho antes los órganos competentes de la Administración Tributaria con el objetivo que tengan conocimiento formal sobre todos estos bienes y su fiel cumplimiento con la Ley, tratándose de cumplir con el fin de determinar con la mayor exactitud posible el monto de los impuestos de acuerdo con las disposiciones pertinentes en razón de la transmisión de bienes y derechos producto de la sucesión. En resumen, los derechos y obligaciones del de cujus serán cumplidos por los herederos a titulo universal.

El legislador ha previsto que en la declaración sucesoral se identifiquen cada uno de los elementos que conforman el activo y pasivo de la sucesión, indicando el monto del valor de cada uno de los bienes inmuebles o muebles y cuáles de ellos presentan exoneraciones, exenciones o desgravámenes que son beneficios dispuestos por la Ley.

Para el momento de la Sucesión Pagano, los herederos tuvieron que hacer la declaración tributaria en un formulario establecido por la Administración Tributaria para el pago del Impuesto sobre Sucesiones; un formulario diseñado por el Ministerio

de Finanzas en el cual este Formulario S32 (ANEXO "E") para la Autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones.

El Formulario S32 consta de datos importantes y claros como lo son: identificación del causante, el tipo de herencia, si la aceptación es pura y simple o a beneficio de inventario, nombre de los herederos, legatarios o donantes en caso de donaciones, grado de parentesco entre el causante y los herederos, datos relacionados con el patrimonio del causante en cuanto a las exenciones, exoneraciones o desgravámenes aplicables, el cálculo del monto del impuesto sucesoral a pagar con base a la tarifa progresiva del artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos representada en unidades tributarias.

A este formulario S32 se le deben agregar unos recaudos que son: partida de defunción, partida de matrimonio, partida de nacimiento, bienes inmuebles, identificación de las cuentas bancarias, empresas constituidas, acciones u otros títulos, hipotecas, deudas quirografarias, honorarios profesionales, letras de cambio, gastos efectuados con la enfermedad, gastos del entierro, el testamento y poder otorgado a los abogados.

Al ser llenado el formulario, entregado y liquidado la sucesión, se extingue la obligación tributaria, es decir, la obligación termina entre el acreedor y el deudor y con esto la cesación de todos los efectos jurídicos, en razón del acto capaz de liberar al deudor del cumplimiento de su prestación.

Según el profesor Palacios (1995) dice que:

> A la extinción de la obligación tributaria (…) se pueden aplicar los mismos modos consagrados por la ley civil para la extinción de las obligaciones privadas, con las salvedades que no sean incompatibles con la índole de esta obligación de Derecho Público y que no sean admitidos por la ley fiscal (p. 362).

En el Código Orgánico Tributario en su artículo 39 se establece lo siguiente:

"La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios comunes:

1. Pago.

2. Compensación.
3. Confusión.
4. Remisión.
5. Declaratoria de incobrabilidad.

   Parágrafo Primero: La obligación tributaria se extingue igualmente por prescripción, en los términos previstos en el Capítulo VI de este Titulo.

   Parágrafo Segundo: Las leyes pueden establecer otros medios de extinción de la obligación tributaria que ellas regulan".

En la Sucesión Pagano, luego que realizaron la determinación de la declaración sucesoral, ellos extinguieron la obligación tributaria por medio del pago, es decir, que ellos terminaron con su obligación tributaria en el momento que buscaron el dinero.

El pago representa un medio voluntario, la mayoría de las veces, en el cumplimiento de la obligación tributaria, es decir, es una forma normal de la extinción de una obligación tributaria, ya que la intención del acreedor de cobrar su pretensión queda satisfecha una vez efectuado el pago del tributo. Este acto jurídico queda desprovisto de un carácter contractual, y que en materia fiscal es unilateral, por obedecer a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no según acuerdo de la voluntad de las partes.

La persona que debe efectuar el pago para el cumplimiento de la obligación tributaria es el sujeto pasivo de la relación, pero puede suceder que sea el deudor que es el contribuyente, o pudiera ser un tercero que vendría a ser el responsable.

El pago por el deudor es el obligado, el contribuyente, pero a veces las leyes están redactadas en forma muy deficiente y no establecen exactamente quién es el deudor, por lo tanto debe examinarse cada relación en particular para así determinar quién es el sujeto pasivo conforme a las normas específicas y de los principios generales del derecho financiero.

En el derecho sucesoral, están obligados al pago los sucesores a titulo universal, que son los herederos, por ser los continuadores de la persona del causante.

En cuanto a los sucesores a título particular, su obligación solo llega hasta los tributos vinculados con los actos jurídicos en que hubieren sido parte y a los bienes singularmente transmitidos.

Existe un pago realizado por los responsables, que son personas que según lo establecido en la ley están obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria, sin ser deudores de la obligación; en caso de ejercer una representación, el representante ya sea por ley o por un acto voluntario ocupa el lugar del deudor, siendo completa su responsabilidad por representar a aquel, surtiendo el pago el efecto extintivo de la obligación tributaria, en cambio con un sucesor a título particular, el pago se vincula con los bienes recibidos, es decir, que solo responderá a la obligación tributaria conforme a los bienes que estén a su disposición.

El pago debe ser realizado en el lugar y la forma que establezca la ley. En cuanto al tiempo tiene un plazo de 180 días tal como lo establece el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, el cual dice:

"A los fines de la liquidación del impuesto, los herederos y legatarios, o uno cualquiera de ellos, deberán presentar dentro de los ciento ochenta (180) días siguientes a la apertura de la sucesión una declaración jurada del patrimonio gravado conforme a la presente ley".

Conforme a lo establecido en el artículo anterior, el Código Orgánico Tributario en su artículo 42 señala que los pagos que se realicen fuera de la fecha en que se tenga el deber de presentar la obligación, incluso los que sean objeto de ajustes o reparos, se consideraran extemporáneos y generarán intereses moratorios según lo establecido en el artículo 66 del código mencionado.

El cumplimiento de la obligación tributaria debe efectuarse en el tiempo indicado en la Ley, según lo que establece la norma tributaria. Debe analizarse cada supuesto de hecho y sus respectivas relaciones jurídicas para poderse determinar según el estudio realizado, el tiempo máximo para la ejecución de la determinación y con esto el pago del tributo.

En la Sucesión Pagano se estableció el lapso de 180 días para el pago del tributo, en este tiempo los herederos a titulo universal porque no había dejado testamento el de cujus, realizaron una determinación la cual fue rechazada por la Administración Tributaria debido a que el precio de los inmuebles correspondientes al Edificio Pagano estaban muy por debajo del precio real de mercado, pero en ningún momento se analizó toda la situación que realmente existía con los inmuebles, ya que el monto que devengan los inmuebles en razón de alquileres era muy baja para cubrir ese impuesto y el valor de los inmuebles era irreal para el costo verdadero de los mismos.

Por esta situación, los herederos le explicaron al funcionario representante del órgano administrativo, en este caso, el SENIAT, todo lo referente a los bienes del activo del de cujus y su verdadero valor, los cuales fueron rechazados y hasta se podría decir, que ni fueron escuchados ya que el funcionario solo se limitó a decir que ese era el valor de mercado por metro cuadrado de los bienes inmuebles y por esto no se podía disminuir el valor de la cuantía del impuesto a pagar, expresado en unidades tributarias.

En la búsqueda del dinero transcurrieron prácticamente los ciento ochenta días (180) ya que fue justo el ultimo día del tiempo establecido que se pago la Sucesión Pagano, todo esto en razón de la difícil situación para el pago del impuesto y con esto queda claro la falta que se cometió con estos contribuyentes porque no se evaluó correctamente su capacidad contributiva, es decir, su capacidad económica para poder pagar el tributo, un tributo desmedido con la calidad de bienes inmuebles que fueron dejados por el de cujus.

El establecimiento del plazo de ciento ochenta (180) días es un tiempo que se puede considerar acorde con el pago del tributo, porque no se cuentan cómo días continuos sino se cuentan cómo días hábiles y a la final se podría decir que no solo son seis (6) meses sino un aproximado de ocho meses y medio ya que no se computan los fines de semana ni tampoco los días feriados, pero este tiempo resulta acorde al

impuesto cuando no se presentan situaciones relevantes como la sucedida en la Sucesión Pagano debido al problema económico.

Solicitudes de Prórrogas Vencido el Plazo de 180 Días y Facilidades de Pago de Carácter General y Excepcional

Según el Código Orgánico Tributario, podrá conceder el Ejecutivo Nacional con carácter general, para el pago de las obligaciones que aún no se encuentran vencidas, prórrogas y demás facilidades; podrá conceder también, fraccionamientos y plazos para el pago de obligaciones atrasadas por causas que no son imputables a los contribuyentes como sería el caso fortuito o fuerza mayor, o en casos de circunstancias excepcionales que afecten la economía del país.

La Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos establece que el funcionario competente puede conceder plazos extraordinarios con la finalidad de hacer la sucesión, cuando en el activo de la sucesión se presenten bienes de difícil inventario o que por ciertas razones sea imposible cumplir con el lapso de ciento ochenta (180) días, pero esto solo se cumplirá cuando los contribuyentes hayan solicitado el plazo antes del vencimiento de la obligación tributaria.

En la Ley antes mencionada se señala que se debe pedir al Ministerio de Hacienda por parte del fiscal, la solicitud para conceder el plazo necesario para el pago, y este funcionario será quien informe sobre la procedencia o no de la solicitud. En cuanto al número de prórrogas que se pueden solicitar, la ley no establece un número exacto de prórrogas que pueden ser solicitadas, pero en la práctica se puede llegar a solicitar hasta 4 prórrogas siempre y cuando los motivos estén bien desarrollados.

El artículo 45 del Código Orgánico Tributario señala lo siguiente en cuanto al otorgamiento de prórrogas y similares con carácter general:

“El Ejecutivo Nacional podrá conceder, con carácter general, prórrogas y demás facilidades para el pago de obligaciones no vencidas, así como fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas, cuando el normal

cumplimiento de la obligación tributaria se vea impedido por caso fortuito o fuerza mayor, o en virtud de circunstancias excepcionales que afecten la economía del país.

Las prórrogas, fraccionamientos y plazos concedidos de conformidad con este articulo, no causarán los intereses previstos en el artículo 66 de este Código".

A esta situación hay que tenerle mucho cuidado, ya que estas prórrogas o fraccionamientos que se piden puede ser que los contribuyentes las soliciten sin que verdaderamente sean necesarias, sea una medida de extender el tiempo para el pago sin ninguna razón. El contribuyente debe probar las causas que impiden el cumplimiento de su obligación y la misma debe ser determinada y no vencida, por esto el Código Orgánico Tributario exige que las solicitudes de pago sean solicitadas antes del vencimiento para el pago.

Es una decisión libre para la Administración Tributaria conceder o no estás prórrogas o fraccionamientos, por lo tanto contra esa decisión de la Administración se niega cualquier admisión de recursos cuando sea negada la procedencia de la solicitud de prórrogas. Estas prórrogas solicitadas con carácter general no causarán intereses moratorios.

En el caso del artículo 46 del Código Orgánico Tributario trata de prórrogas y facilidades de pago de carácter excepcional, es decir, de carácter individual, en donde la sucesión tiene que presentar la solicitud motivada de prórroga, por lo menos 15 días hábiles de anticipación al vencimiento establecido en la ley para el pago del impuesto sucesoral, y la Administración Tributaria otorgará la prórroga cuando crea que se justifican las causas que impiden el cumplimiento de la obligación. La Administración Tributaria tiene un tiempo también para decidir luego de presentada la solicitud de 10 días hábiles.

A diferencia del caso de prórrogas de carácter general, la solicitud de prórrogas de carácter individual o excepcional sí causará intereses sobre los montos financiados, es decir, se cobrará intereses como en los bancos con la misma tasa activa vigente a la suscripción del convenio.

Cuando la Administración Tributaria no dé respuesta sobre la solicitud de prórroga, no significará que ha respondido positivamente, al contrario significa que es negada la solicitud. Como requisito primordial para ambas solicitudes es que no se encuentre vencida, es decir, que la solicitud se interponga por lo menos 15 días hábiles al vencimiento de la obligación tributaria.

La Sucesión Pagano en ningún momento solicitó prórrogas para el pago del tributo debido a que no conocía esta medida y tampoco fue propuesta por el funcionario público cuando se le solicitó la revisión de la determinación realizada por los herederos. El funcionario debe informar a los contribuyentes sobre la solicitud de prórroga debido a la situación de los bienes inmuebles dejados por el de cujus, aunque los herederos están claros que era por parte de ellos mismos tener la información sobre todas las acciones que podían ejecutar, pero al presentar este desconocimiento la Administración Tributaria por parte de sus funcionarios, tienen el deber de informar a los contribuyentes a sabiendas que la procedencia de la prórroga ocasionaría más tiempo para los herederos efectuar el pago, una menor presión para la búsqueda de soluciones.

Fraccionamiento y Plazos de Carácter Particular y Excepcional de Deudas Atrasadas

El pago fraccionado según la concesión de la administración, es el cumplimiento posterior de la obligación tributaria y en diversas partes del monto total de la deuda, según lo establecido en un acto administrativo que ha sido dictado en razón de la solicitud del obligado al pago bajo el fundamento de inconvenientes reales de liquidez. Requiere el aseguramiento del crédito tributario y el devengar de intereses de mora.

En el artículo 47 del Código Orgánico Tributario se dispone que la Administración Tributaria puede conceder fraccionamientos y plazos para el pago de las deudas atrasadas, las cuales no tendrán un tiempo mayor de treinta y seis (36) meses, además devengará los intereses según el financiamiento del monto de la

deuda al promedio de la tasa activa bancaria que esté vigente al momento de la concesión del plazo.

En cuanto a la tasa activa se establece una consideración con la variación del porcentaje de la tasa activa bancaria en donde se establece que cuando existe una variación mayor del diez por ciento (10%), se debe realizar un ajuste del interés con las cuotas restantes.

Cuando el contribuyente que se le ha concedido un plazo llegara a incumplir el pago del financiamiento, la Administración Tributaria podrá solicitar de inmediato el pago total de la deuda. Además no se concederá ningún fraccionamiento al pago cuando el solicitante se encuentre en una situación de quiebra.

En la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, también señala que los funcionarios competentes podrán mediante garantías suficientes, establecer el pago en porciones o plazos siempre y cuando no sea en un lapso mayor de 1 año.

Cuando el contribuyente considera que por determinadas circunstancias tiene derecho a que se le conceda el plazo por parte de la discrecionalidad de la Administración Tributaria de un tiempo mayor del año, es decir, que se le conceda un plazo extraordinario que supera los 12 meses antes mencionados, ya sea porque se constituyan situaciones de incapacidad económica, la falta de liquidez del contribuyente de carácter temporal, aun cuando el activo supere al pasivo, la falta de disponibilidad de dinero en efectivo para pagar obligaciones fiscales, civiles y comerciales, estado de atraso o quiebra y que no puedan ser imputables al contribuyente ni tampoco tengan su origen en casos voluntarios, dolosos o culposos, en definitiva, que la insolvencia se debe a causas justificadas.

Cuando le sea presentada la solicitud para el plazo, la Administración Tributaria debe proteger que los derechos del fisco no sean vulnerados y estén completamente asegurados por medio de la implementación de garantías proporcionadas por el contribuyente en razón del artículo 71 del Código Orgánico Tributario. Aunque el código no señala cuales son las garantías para el aseguramiento

del pago, se puede decir que la misma debe ser completamente suficiente, el cual va a presentar que se haga un análisis de los mismos y examinada en forma individual. Si la Administración Tributaria considera que la garantía no es suficiente, tiene que notificarlo al interesado para que tenga conocimiento de esto y conocer el verdadero alcance de la garantía requerida por la Administración.

En el mismo código se establece en el artículo 109 que los contribuyentes que paguen con retardo los impuestos debidos serán sancionados con una multa de uno por ciento (1%).

Otro punto que podemos señalar son los correspondientes pagos a cuenta fraccionados, se refiere a las liquidaciones administrativas o autoliquidaciones que son realizadas por el contribuyente cuando nace una obligación tributaria luego que se ha consumado el presupuesto de hecho del tributo. En este caso se presenta la categoría de prestaciones a cuenta llamado también pagos fraccionados. Estos pagos fraccionados pueden presentarse en tres formas:

El pago escalonado de una obligación tributaria que en principio se imponía como un pago único cuando se establece la deuda tributaria, la misma puede ser divisible. Este fraccionamiento de pago debe venir establecido por la Ley, y puede ser obligatorio algunas veces, potestativo por la Administración Tributaria en otras o facultativo para el contribuyente.

En la Sucesión Pagano no se le informa a los contribuyentes sobre la oportunidad que tenían para realizar el pago del tributo aun cuando la deuda tributaria ya se encontrara atrasada, es decir, que tenían un tiempo posterior al vencimiento del plazo para solicitar la concesión del pago de deudas atrasadas bien fundamentado en las garantías previstas.

Procedimiento Para el Otorgamiento de Plazos, Prórrogas y Fraccionamientos

En el artículo 48 del Código Orgánico Tributario, se establece la posibilidad de cuadrar en un solo procedimiento el otorgamiento de prórrogas, fraccionamientos

y plazos para el pago, establecidos en los artículos 45, 46 y 47 del mencionado código.

Según este artículo 48 del referido código, se impone la obligación para la Administración Tributaria de establecer el procedimiento que se debe seguir para que pudiesen ser otorgadas las prórrogas, fraccionamientos y plazos para el pago, pero en ningún caso podrán excederse de los treinta y seis (36) meses establecidos anteriormente.

Para poder conceder las prórrogas, plazos o fraccionamientos señalados en los artículos anteriores, no será necesario que exista un dictamen previo de la Contraloría General de la Republica, pero si debe la Administración Tributaria Nacional enviarle a la Contraloría una relación detallada periódicamente explicando todas las actuaciones que se cumplen con la ejecución del plazo, fraccionamiento o prórrogas concedidas.

En el Parágrafo Primero se determina como se realizará el cálculo de la tasa activa bancaria para los intereses moratorios, se determinará utilizando el promedio de la tasa activa de los primeros seis (6) principales bancos del país con el mayor numero de depósitos. La Administración Tributaria tiene un lapso de diez (10) días continuos del mes para publicar esa tasa, y en caso que la misma no fuese publicada se tendrá que aplicar la última tasa activa bancaria que hubiese publicado la Administración Tributaria.

En razón de la norma anterior, se puede concluir que la Administración Tributaria no establece la forma mediante el cual se establezca el procedimiento, el mismo debería ser mediante un reglamento, para así tener un solo procedimiento aplicable a los fraccionamientos, plazos y prórrogas que establezcan la seguridad jurídica.

Intereses Moratorios Causados

Definir interés es establecer por una cantidad de dinero que debe ser pagada por la utilización y disfrute otra cantidad de dinero que debe ser pagada, es decir, es

una prestación accesoria con relación a la relación principal, que se va adicionando a la relación principal en razón del trascurso del tiempo y de la determinación de una alícuota de la misma.

El interés corresponde a un porcentaje fijo, es decir, a una tasa de interés de una suma determinada que representa el capital por un periodo de tiempo.

Los intereses pueden tener su fuente por disposición de la Ley, es decir, el deber legal del pago tiene su origen en la ley, o por la convención que se refiere a un acto unilateral por parte del deudor.

En la ley se establecen los intereses moratorios como una forma de resarcimiento de daños y perjuicios por el retraso culposo de una obligación pecuniaria. El concepto de mora se relaciona con el cumplimiento de la obligación, con su respectivo elemento temporal. Se refiere a que el cumplimiento de la obligación tributaria tiene un tiempo establecido para hacerse efectiva, y cuando la misma no es cumplida en el tiempo estimado no quiere decir que la obligación haya sido incumplida ya que la misma puede ser cumplida con posterioridad a la fecha de su vencimiento pero siempre y cuando se realice un resarcimiento por la falta de pago en el ámbito temporal. Por ocurrir la demora en el cumplimiento se produce un daño que debe ser reparado o indemnizado a través de la figura del interés de mora.

Cuando se produce la mora, se establece una presunción iure et de iure del daño, en donde no se necesita probar el daño por el retraso en el cumplimiento en el tiempo de la obligación. Así lo establece el artículo 1.277 del Código Civil de Venezuela, en donde se consagra una presunción absoluta de la existencia del daño por no haberse cumplido la obligación tributaria en el tiempo estimado, fijándose el momento en que nace la obligación de pagarse los intereses.

Existen unos requisitos o características de la obligación de pagar los intereses moratorios, las cuales son:

- La deuda debe ser exigible, de plazo vencido.

  Según Romero-Muci (2004) señala:

> Por exigibilidad se entiende la posibilidad que el acreedor pueda reclamar el cumplimiento de la obligación y se asocia normalmente con la oportunidad del vencimiento del término para su ejecución. Con la ocurrencia de este momento se hace relevante el retraso como presupuesto del expediente indemnizatorio de la mora del deudor (p. 18).

- Que haya mediado requerimiento o acto equivalente hecho al deudor.

  La mora va a originar el deber de resarcir los daños ocasionados por la falta de cumplimiento en la fecha pautada, pero solo el deudor va a incurrir en mora cuando media interpelación o requerimiento de cumplimiento. Por lo expuesto anteriormente, no es necesario solo que la obligación esta vencida sino que es necesaria una manifestación de voluntad del acreedor de exigirle el cumplimiento de la obligación al deudor, por esta razón si no se ejecuta el requerimiento se considera un retraso tolerable pero no incurre en mora.

  Existen casos donde no es necesario el requerimiento al deudor, ya que la ley establece supuestos en donde se produce automáticamente sin la necesidad de interpelación del acreedor, y se considera que la obligación esta en mora con el simple vencimiento del plazo.

- Que la deuda sea líquida o liquidable.

  Se refiere a que la obligación o deuda tributaria ya debe estar determinada, es decir, que haya sido establecida por operaciones aritméticas con arreglos a módulos preestablecidos, solo así podrá ser líquida y exigible de lo contrario se considera que no puede vencerse una obligación la cual no está determinada y además no puede generar intereses moratorios.

- Que el retraso sea culposo.

  El retraso a cumplir la obligación debe ser culposo, es decir, debe ser clara la intención por parte del deudor de no cumplir la obligación y con esto se

generan los intereses como una forma de resarcir los daños causados por la falta de cumplimiento.

De estos requisitos se traduce la naturaleza indemnizatoria del interés de mora y tiene su fundamento según lo establecido en el artículo 1.271 del Código Civil de Venezuela, que dice:

"El deudor será condenado al pago de los daños y perjuicios, tanto por inejecución de la obligación como por retardo en la ejecución, sino prueba que la inejecución o el retardo provienen de una causa extraña que no le sea imputable, aunque de su parte no haya habido mala fe".

Esta causa extraña al cumplimiento de la obligación está establecida en el artículo 1.272 del mismo Código Civil, cuando establece la exoneración del deudor de pagar por daños y perjuicios cuando sea consecuencia de caso fortuito o de fuerza mayor.

Existe un caso donde no se le puede imputar tampoco al deudor la falta de cumplimiento de la obligación cuando esto se deba por culpa del acreedor, es decir, al sujeto activo de la relación.

La Disposición Transitoria Quinta de la Constitución de 1999, estableció "el incremento del interés moratorio para disuadir la evasión fiscal", se indica el carácter punitivo de la acción de no cumplir con las obligaciones fiscales aunque solo se ha dicho que los intereses de mora es una forma de resarcir.

En el Código Orgánico Tributario se establece en su artículo 66 todo lo referido con el régimen de los intereses moratorios, el cual dice asi:

"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 veces la tasa activa bancaria aplicable, respectivamente, por cada uno de los periodos en que dichas tasas estuvieron vigentes.

A los efectos indicados, la tasa será activa promedio de los seis (6) 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. La Administración Tributaria Nacional deberá publicar dicha tasa dentro de los primero diez (10) días continuos del mes. De no efectuar la publicación en el lapso aquí previsto, se aplicará la última tasa activa bancaria que hubiera publicado la Administración Tributaria Nacional.

Parágrafo Único: Los intereses moratorios se causaran aun en el caso que se hubieren suspendido los efectos del acto en vía administrativa o judicial".

Este artículo señala que los intereses se generan desde el momento del vencimiento del plazo legal para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción de la deuda. En cuanto al cálculo de la tasa de interés, se establece una tasa base producto de la tasa activa promedio de los seis (6) principales bancos comerciales y universales del país, esto se considera óptimo ya que se establece una tasa racional y acorde con el proceso inflacionario del país, aunque se ordena un incremento del uno punto dos (1.2) en razón de la tasa promedio de los bancos como una forma sancionadora por la falta del cumplimiento en la fecha prevista.

La base de cálculo de los intereses moratorios es sobre la obligación principal, en ningún momento se establece que a la obligación principal se le adicionen el monto de multas y accesorios y que originen también intereses moratorios.

El interés de mora debe ser moderado y compatible con el mercado, es decir, para que el interés pueda ser tomado como una medida resarcitoria, debe ser presentado en cifras moderadas, ya que lo que se busca es reparar un daño no causar nuevas lesiones, porque si el monto de los intereses vienen a ser un castigo, allí se estaría hablando de multas represivas.

Al igual que en el campo civil, los intereses de mora en el derecho tributario son accesorios a la obligación principal. Para poderse causar los intereses moratorios debe producirse el supuesto de hecho que da origen al hecho imponible, junto con la certitud, liquidez y exigibilidad de la deuda.

El Derecho Tributario no mantiene la misma postura de la teoría general de las obligaciones del código civil, ya que no se exonera del pago de intereses moratorios para el cumplimiento de obligaciones tributarias cuando el incumplimiento se deba por causas de fuerza mayor o caso fortuito, a menos que la propia ley lo indique y exonere la responsabilidad.

En el Derecho Tributario se estableces tres requisitos primordiales para la causación de los intereses moratorios, los cuales son:

- Dolo o culpa como fundamento del presupuesto indemnizatorio de expediente técnico de los intereses moratorios.

  Se refiere a la conducta del deudor tributario en el cumplimiento tardío de la obligación tributaria, y asi se origina el resarcimiento o indemnización que busca reparar los daños ocasionados por la falta de cumplimiento de la obligación tributaria.
- Liquidez.

  Como ya se explicó anteriormente, la liquidez se refiere a la determinación cuantificable de la obligación tributaria, es decir, se conoce perfectamente el monto de la obligación; esta determinación nace con el supuesto de hecho imponible, y se vuelve exigible la obligación porque ya fue determinada según la aplicación de operaciones aritméticas que originarán el monto de la obligación. No puede haber dolo o culpa cuando la obligación no es exigible.
- Exigibilidad.

  Es la oportunidad que tiene el acreedor tributario de poder pedir el cumplimiento de la obligación cuando la misma se encuentra exigible porque venció el tiempo establecido para su ejecución, y al no pagarse en ese momento generará intereses moratorios. En conclusión para que ocurra la exigibilidad debe existir la determinación, pero debe ser firme, es decir, bien sea porque se vencieron los plazos para impugnarlo o que si se

intento algún recurso por vía administrativa o judicial, ya se produjo la decisión definitiva que lo confirma.

Una vez que ocurre el hecho generador y se comienzan a generar los intereses moratorios indemnizatorios, el monto de la obligación accesoria se va a determinar conforme a tres parámetros importantes para su ejecución, los cuales son: el factor tiempo, que se refiere al tiempo exacto en que el acreedor no ha tenido la efectividad del tributo por culpa del deudor tributario. El factor cantidad, este se refiere al monto al cual se le va a calcular los intereses moratorios. Y por último, el factor tipo que representa la medida legal de la indemnización por el retraso en el pago del capital debido.

En cuanto a las referencias jurisprudenciales, tenemos los fallos que admiten que aunque se haya producido el hecho generador de la obligación tributaria y por lo tanto un tiempo que ya se venció para realizar el pago, se considera que esta obligación no será exigible ni tampoco líquida hasta tanto no sea determinada o cuantificada la obligación tributaria, es decir no puede ocurrir la causación de los intereses moratorios.

Una sentencia muy importante fue la de la Manufacturera de Aparatos Domésticos, S.A. (MADOSA). a la cual le siguieron muchos casos ratificando este criterio, como fue la sentencia del caso TELCEL, C.A. vs. CONATEL., el cual exponía la certitud sobre la existencia de la obligación tributaria, siempre y cuando existiera la determinación para su exigibilidad, es decir, la firmeza del acto administrativo de determinación tributaria, sin dar importancia al vencimiento del plazo legal para cumplir la obligación. Se excluyó el criterio anterior que establecía que se incurría en intereses moratorios simplemente con el transcurrir del término para el cumplimiento de la obligación.

En el caso de la Sucesión Pagano no se llego a incurrir en mora ya que la obligación tributaria fue pagada justo el ultimo día del término establecido en la Ley para el pago del tributo sucesoral, es decir, de los ciento ochenta (180) días siguientes.

CAPITULO IV

Soluciones que Establece el Código Orgánico Tributario en Razón a los Medios de Extinción de la Obligación Tributaria

La Compensación

La compensación es un medio de extinción de la obligación tributaria que va a ocurrir cuando dos personas son recíprocamente acreedoras y deudoras entre sí por derecho propio, y cuando dichas deudas son homogéneas, líquidas y exigibles.

Existe la compensación legal como aquella que opera de pleno derecho y en virtud de la Ley, es decir, que aunque no exista el conocimiento de los deudores, en el mismo momento de la existencia de las dos deudas se van a extinguir recíprocamente por las respectivas cantidades.

Si tanto el Fisco Nacional como el contribuyente reconocen que tienen una deuda, uno al otro por deudas tributarias, entonces puede ocurrir la compensación que va a extinguir ambas deudas, y estos deudores pueden oponer la compensación en cualquier momento según lo establecido en el código.

La compensación también puede ser convencional o contractual, que puede operar por mutuo consentimiento de las partes deudoras.

Burgos (2013) nos comenta:

> La doctrina es uniforme en establecer como requisitos concurrentes para la viabilidad de la compensación legal, los siguientes:
>
> Simultaneidad: las obligaciones susceptibles de compensación deben existir al mismo tiempo, esto es, coexistir. No basta que solo una exista y la otra no haya nacido y solamente pueda existir en potencia.
>
> Homogeneidad: las obligaciones susceptibles de compensación deben tener un mismo objeto, bien sean sumas de dinero o cosas de una misma especie que puedan sustituirse las unas a las otras.

> Liquidez: las obligaciones susceptibles de compensación deben estar determinadas cuantitativamente, de modo que se sepa con exactitud lo debido y la cantidad correspondiente.
>
> Exigibilidad: las obligaciones susceptibles de compensación deben ser exigibles, lo que supone su inmediata posibilidad de requerir su cumplimiento por no estar sometido a término o a condición suspensiva.
>
> Reciprocidad: las obligaciones susceptibles de compensación deben existir entre personas que se deban mutuamente por cuenta propia (p. 374).

La utilización de la compensación viene ayudar con los inconvenientes que se pueden presentar con el pago y la falta de pago recíproco, y que puede ser tomada como una medida de garantía para el resguardo de riesgos futuros. Existe igualdad entre las formas de extinción tanto de las obligaciones civiles como tributarias, estas relacionadas con la actividad de la Administración Pública Tributaria.

El primer Código Orgánico Tributario en presentar la figura de la compensación fue el del año 1.982, como un medio de extinción de las obligaciones tributarias. Esta inclusión de la compensación en materia tributaria tuvo sus razones en cuanto a los principios de eficiencia y justicia establecidos en la propia Constitución Nacional de Venezuela, que tienen como fin la búsqueda de un buen funcionamiento del ordenamiento jurídico relacionado con la conducta de la Administración Pública en cuanto a la aplicación de principios fundamentales.

En cuanto al principio de eficiencia debe reconocerse la actuación del Estado para que acepte esos créditos fiscales que pueden tener sus propios deudores y estimar dentro de su política económica esos casos que se presenten donde se compagina con los efectos de la compensación como medio de extinción.

El principio de justicia se refiere a la acción que ocurre cuando ambas partes ven satisfecha sus pretensiones en razón de lo que resulta justo, el pago de ambas deudas. Este principio de justicia se relaciona con otros principios importantes como

son el de igualdad, capacidad contributiva y el bienestar de la población y su economía.

Cuando la Administración Tributaria hace uso de su facultad de compensar los saldos acreedores de un contribuyente con sus deudas tributarias, está reconociendo esas deudas por parte del fisco, pero cuando la Administración Tributaria reconoce esas deudas tributarias puede estar interrumpiendo el lapso de la prescripción que podría estar corriendo en su propio favor.

En el Código Orgánico Tributario de 2001, la compensación se presenta en el artículo 49, y que a diferencia con los códigos anteriores se reconoció la expresión de pleno derecho al eliminar la exigencia de autorización previa de carácter administrativo.

En el artículo mencionado se puede leer que se opone la compensación cuando se vayan a pagar los tributos, intereses, multas o costas procesales en cualquier momento, sin necesidad de un pronunciamiento administrativo previo que reconozca su derecho. Se establece un término de 5 días hábiles siguientes para notificar a la Administración Tributaria sobre la oposición de la compensación, pero esto no debe ser tomado como un requisito de procedencia para la compensación, de lo contrario puede acarrear sanciones establecidas en el mismo código. Se le da la plena libertad a la Administración Tributaria de oponer la compensación con las mismas condiciones.

En el artículo 49 se expresa también que la deuda debe ser exigible, tanto el tributo, las multas, intereses o accesorios, en este caso el oponente puede pedir la compensación de pleno derecho, los créditos fiscales líquidos, exigibles y no prescritos para así pagar la deuda pendiente. La compensación también se puede aplicar frente a las reclamaciones administrativas o judiciales con respecto a los mismos conceptos.

En cuanto al orden de imputación de los pagos para la aplicación de la compensación, se debe seguir el mismo orden establecido en el artículo 44 del

Código Orgánico Tributario, texto en donde regula la forma como será imputado el pago de la obligación tributaria, el cual es:

- Sanciones.
- Intereses moratorios.
- Tributo del periodo correspondiente.

En el Parágrafo Primero se establece una excepción para la oposición de la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria, esto se presenta con los impuestos indirectos en donde su traslación prevea las figuras llamadas débito y créditos.

Este impuesto indirecto hace referencia al Impuesto al Valor Agregado (IVA), en donde en su propio artículo 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece que los créditos fiscales a que se refieren en el artículo no tienen la naturaleza jurídica de los créditos contra la Republica por concepto de tributos o sus accesorios a que se refiere el Código Orgánico Tributario.

La prohibición de la compensación se limita al crédito fiscal pero no a la obligación o cuota tributaria, buscándose así evitar un trato discriminatorio para la imposición de la figura de la compensación de la obligación tributaria en materia de impuesto al valor agregado y garantizándose así un trato uniforme a la aplicación del mecanismo extintivo entre las distintas categorías tributarias correspondientes a un mismo sujeto activo.

Este parágrafo primero expresa en conclusión, que no podrá ser oponible la compensación cuando se trata de deudas tributarias originarias de impuestos indirectos, como el caso del IVA, en donde su estructura prevé la forma de débitos y créditos fiscales, limitación que lleva a la cuota tributaria obtenida por el proceso de determinación aplicable para el cálculo del Impuesto al Valor Agregado.

La Cesión de Créditos Fiscales y su Respectiva Legitimidad de los Créditos Cedidos en los Efectos de la Cesión de Créditos

Se define la cesión de crédito como el acto entre vivos mediante el cual un acreedor va a sustituir a otro acreedor en una misma obligación. La cesión de crédito puede ser considerada como un contrato en donde las partes son llamadas cedente que es el acreedor original, y cesionario que es el acreedor nuevo o sustituto.

El artículo 50 del Código Orgánico Tributario expone la cesión de créditos fiscales, el cual establece:

"Los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, por concepto de tributos y sus accesorios, podrán ser cedidos a otros contribuyentes o responsables, al solo efecto de ser compensados con deudas tributarias del cesionario con el mismo sujeto activo.

El contribuyente o responsable deberá notificar a la Administración Tributaria de la cesión dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de efectuada. El incumplimiento de la notificación acarreará la sanción correspondiente en los términos establecidos en este Código"

Este artículo establece la cesión de créditos como una forma de realizar una compensación para extinguir unas obligaciones fiscales de estos sujetos, cedente y cesionario, frente al sujeto activo. El cedente tiene un término de tres (3) días hábiles siguientes al día en que se hubiera realizado la cesión para informar a la Administración Tributaria para que este órgano se dé por enterado.

En este caso se estudia la disponibilidad del crédito para así poderlo ceder a un tercero, es decir, si el trámite del reembolso debe ser agotado como requisito previo a la cesión aun cuando su fin sea la compensación del mismo con deudas tributarias de un contribuyente ajeno a la producción del excedente que se pretenda compensar.

Si no se informa a la Administración Tributaria dentro del lapso de los tres días, se van originar unas sanciones al cedente que tenía la obligación de hacerlo. Y el cesionario, por su parte, la compensación que realice de los créditos cedidos solo

serán tomados como parte de pago en la medida de su existencia o legitimidad, y aplica para los créditos fiscales en donde su disposición no está sujeta a un procedimiento previo.

La Administración Tributaria cuando no participa en el reconocimiento del crédito, no se le puede atribuir responsabilidad por la cesión realizada, y solo correspondería únicamente al cedente y cesionario.

Existe una figura de importante análisis en el problema planteado en esta investigación, ya que pudiese ser empleada como una salida aplicable, que se refiere a los Convenios de Asunción de Deudas Tributarias, en donde Tobía (2010) presenta dos escenarios distintos, a saber:

- Convenios de asunción de deuda tributaria con el propósito de sustituir al deudor: se refiere a un convenio jurídico entre tres personas, en donde una de ellas sustituye la posición jurídica del deudor de una obligación tributaria, siempre y cuando el acreedor lo autorizara, y con esto ocurriría la liberación del deudor original, pero en cuanto a los demás elementos se mantendrían en iguales condiciones.

  La Administración Tributaria no acepta esa relación que se puede originar entre dos personas particulares para la sustitución del contribuyente original de la obligación, ya que el deudor que sustituye al principal no es la persona obligada según la norma jurídica que regula la relación, pero a la final, la Administración Tributaria lo que toma en cuenta es que se realice el pago y lo que considera es que lo realizo un tercero. artículo 14 del Código Orgánico Tributario (p.81).
- Convenio de asunción de deuda tributaria sin el propósito de sustituir al deudor: la finalidad de estos tipos de convenios viene dada por el desplazamiento de la carga fiscal, es decir, por medio de la vía de la traslación económica del tributo.

> El legislador en su artículo 14 del mencionado código, se refiere a convenios celebrados con particulares con el motivo de sustituir al obligado tributario frente al Fisco, pero este artículo no se refiere a la existencia de prohibición de los convenios que buscan la traslación económica de la carga fiscal sin el propósito de sustituir al deudor, ya que queda claro que en ningún momento se afectan los principios constitucionales de los tributos (p.88).

Los convenios de asunción de deudas tributarias en el ordenamiento jurídico venezolano sin el propósito de sustituir la posición jurídica del deudor, van a tener por finalidad el desplazamiento de la carga fiscal, mediante la vía de la traslación económica del tributo.

Se cree en nuestro ordenamiento jurídico que los particulares puedan según su libertad y autonomía contractual, controlar ciertos aspectos económicos que algunos tributos puedan generar en sus patrimonios. Según lo establecido en nuestro ordenamiento jurídico tributario no se presenta ninguna norma que prohíba la existencia y los efectos jurídicos de esos convenios que lo que buscan es la traslación económica de la carga fiscal.

El artículo 14 del Código Orgánico Tributario vigente solo puede ser aplicado a aquellos convenios que celebren los particulares con el objeto de sustituir al obligado tributario frente a la Administración Tributaria, pero debe partir del obligado tributario, ya que esta situación no puede surgir por la decisión de un tercero o del acreedor tributario ya que con esto se lesionarían principios generales del derecho tributario.

La situación que nuestro legislador haya incorporado y aceptado esta determinación de la asunción de deudas tributarias, se debe a una forma de buscar una salida a una indisponibilidad de una deuda tributaria por parte de un deudor tributario, sin que con esto se esté infringiendo o afectando los principios constitucionales que rigen la materia de la tributación que significa el deber que

tenemos todos de contribuir con las cargas públicas, de la igualdad y generalidad ante la imposición y capacidad contributiva.

El legislador lo que ha querido es preservar esa autonomía por parte de los particulares de poder tomar decisiones que ayuden a su vida particular sin que las mismas afecten al fisco, ya que nada tiene que perder cuando consiga el dinero de su tributo, lo que no quiere el fisco es que haya una disminución de sus ingresos para poder cumplir sus cargas públicas.

Estos pactos o convenios no deben considerarse como negativos para el sistema tributario, ya que ocurriría que quizás la base imponible del segundo deudor sea mayor que la primera y esto haga que se obtenga una mayor recaudación que la que se tenía prevista con el primero, por esto se puede decir que resulta beneficiosa debido a la proporcionalidad del tributo para el cesionario.

En el Código Orgánico Tributario en su artículo 50 se establecen los efectos de la cesión de créditos, explicándose que solo se cumplirá de pleno derecho en los créditos fiscales, líquidos y exigibles, sin la obligación de notificar a la Administración Tributaria de lo sucedido.

La procedencia o no de la compensación, va a depender de la legitimidad de los créditos cedidos, es decir, que sea cuantificable dicho crédito fiscal, fijándose en forma exacta en un instrumento de pago expedida con tal efecto, y que no esté sujeto a término ni condición.

La norma establece la responsabilidad directa del cedente frente al cesionario por la no aceptación de la compensación efectuada, cuando la Administración Tributaria por razones de ilegitimidad no acepte los créditos cedidos, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria del cedente y el cesionario frente al sujeto activo del crédito cedido.

Extinción de la Deuda por Confusión

Las obligaciones se extinguen por confusión cuando la persona del acreedor coincide con la del deudor, ya que la deuda hacia sí misma no puede ser aceptada.

La confusión en las obligaciones tributarias es muy raro que se presente pero si puede ocurrir. En materia tributaria, la confusión se presenta cuando la persona del deudor puede coincidir con la persona del acreedor cuando el hecho imponible en un momento específico pueda ser considerado del sujeto activo.

La confusión reúne en una misma persona, ya sea por sucesión universal o por otra causa, la calidad de acreedor y deudor de una obligación. El Estado puede llegar a ser heredero del deudor, es decir, sucesor a titulo universal, sino también en razón de que puede ser sucesor a título particular de aquellos bienes cuya propiedad sea circunstancia determinante del tributo.

En el primer supuesto anterior, se puede entender para esas herencias vacantes, donde no existen herederos y el Estado es considerado heredero universal, entonces por no existir sucesores testamentarios ni intentados del causante, los bienes van a pasar al patrimonio nacional, entonces el Estado debe pagar por ellos pero solo hasta donde alcancen, las obligaciones insolutas de la sucesión. El Estado no va a ser llamado heredero del de cujus, sino que va actuar según el ejercicio del dominio que va a presentar sobre esos bienes carentes de propietario que se encuentran dentro de la República.

Al ser declarada la vacancia de la herencia, el Estado se posesiona de unos bienes que carecían de dueño por herencia, pero esta situación de que el Estado tome estos bienes no perjudica a los que tengan sobre ellos derechos preferentes a los de la Administración Tributaria, siempre y cuando estos derechos de preferencia no se hayan extinguido. El Estado toma los bienes de la sucesión del de cujus, con todos los activos y pasivos y no a beneficio de inventario, en donde si opera la confusión por deudas tributarias.

En el segundo supuesto, el Estado puede adquirir bienes por legado, donación, expropiación o solo por compra, entonces va a ocurrir a título particular en obligaciones tributarias a cargo de otro sujeto.

Un ejemplo muy claro donde puede ocurrir la confusión es en la expropiación o compra de bienes inmuebles por parte del Estado que aplicó el tributo, donde ocurre la transmisión del dominio.

En nuestro Código Civil se establece en el artículo 1.342 la confusión, cuando la cualidad del acreedor y deudor coinciden en una misma persona.

En la doctrina se han establecido una serie de condiciones para que ocurra la confusión, los cuales son:

- Debe ser una relación de carácter obligatorio, es decir, que exista una deuda y un crédito.
- Que coincidan las cualidades del acreedor y deudor en una misma persona, que puede ser que sea el mismo sujeto de la relación primitiva o puede suceder que sea un tercero que los sucede a los dos.
- Las personas involucradas como el acreedor y el deudor deben ser los principales de la obligación, es decir, que la obligación principal no se extingue entre el acreedor y los fiadores.

La confusión acarrea una serie de efectos que se van a cumplir, como son: se extingue la obligación en la cual se produjo la confusión en forma total o parcial; se extinguen todas las obligaciones, es decir, se extingue la obligación principal y las demás obligaciones accesorias; cuando se produce la confusión con el fiador, no va a envolver la extinción de la obligación principal; si la obligación es solidaria, se va a establecer la confusión por la parte de que es acreedor de la deuda, si se trata de responsabilidad activa, pero si se trata de responsabilidad pasiva, la obligación solo se extingue por la parte correspondiente al deudor con la cual se realizó la confusión. Y por último efecto, se presenta el caso de que si la obligación es indivisible, la confusión que ocurra con algún acreedor o deudor, deja a los otros el derecho de pedir la totalidad de la obligación o de pagarla.

En el artículo 52 del Código Orgánico Tributario se establece la confusión como un medio de extinción de las obligaciones tributarias en los siguientes términos:

"La obligación tributaria se extingue por confusión, cuando el sujeto activo quedare colocado en la situación del deudor, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos objeto del tributo. La decisión será tomada mediante acto emanado de la máxima autoridad de la Administración Tributaria".

En el artículo anterior se establece que la confusión no opera de pleno derecho, sino que esta decisión debe nacer de la máxima autoridad de la Administración Tributaria.

El tema de la confusión por parte de la doctrina no es completamente admitida, aunque la misma se encuentra consagrada en el ordenamiento jurídico tributario. La doctrina reduce mas el campo de acción de la confusión con el campo sucesorio, estableciendo que ocurre cuando el Estado hereda de su deudor tributario. Otra parte de la doctrina dice cuando se nacionaliza una empresa perteneciente a una sociedad, es decir, cuando una empresa viene a formar parte de los bienes del Estado, los créditos y deudas que pertenecían a la sociedad, como también las tributarias, se van a extinguir por confusión.

En cuanto a las sucesiones por actos inter vivos, se pueden hablar de las donaciones al Estado o entes políticos que son los llamados sujetos activos del un tributo. Al efectuarse una donación, se establece la obligatoriedad de pagar un tributo sobre donaciones por el donatario. Dentro de los actos entre vivos podemos ver la transmisión patrimonial y cambio de titularidad a las expropiaciones y nacionalizaciones.

La Remisión de la Deuda, Condonación Solo por Ley.

En el Código Civil se define la remisión como el acto en donde el acreedor renuncia gratuitamente al derecho de crédito que tiene contra el

deudor. Es un medio de liberar al deudor de la obligación sin recibir la prestación, es decir, es un negocio unilateral que adquiere eficacia jurídica mediante la sola voluntad del acreedor, sin que sea necesaria la aceptación del deudor.

Existe una parte de la doctrina que discute si es un acto unilateral o bilateral. Los que están a favor de que es un acto unilateral dicen que solo se necesita la voluntad del acreedor, sin que se le dé importancia a la voluntad del deudor, ya que este no puede impedir que el acreedor abandone el crédito provocando su extinción. En definitiva, la renuncia es un acto unilateral porque existe una renuncia sobre el derecho de crédito por parte del acreedor.

La parte de la doctrina que cree que es un acto bilateral explica que debe existir a parte de la voluntad del acreedor, la aceptación del deudor, ya que se considera que con la sola voluntad del acreedor de no querer cobrar la deuda, lo único que puede suceder es que no la reclame, y para que la misma se encuentre extinguida debe existir el consentimiento o aceptación del deudor.

En conclusión, se considera que la doctrina más exacta es la que considera que es un acto unilateral, que solo requiere de la voluntad del propio deudor.

En cuanto a los efectos de la remisión podemos señalar los siguientes:

- Se va a extinguir total o parcialmente la deuda o la obligación.
- Los actos que van dirigidos hacia el deudor principal también alcanza a los fiadores, pero no pasa al contrario, es decir, que la remisión hacia uno o varios fiadores no toca al deudor principal de la obligación.
- Cuando se tenga una prenda y la misma sea entregada, no debe ser tomada como que se realizó la condonación de la deuda.

El artículo 53 del Código Orgánico Tributario establece la remisión en los siguientes términos:

"La obligación de pago de los tributos solo puede ser condonada o remitida por ley especial. Las demás obligaciones, así como los intereses y multas, solo

pueden ser condonadas por dicha ley o por resolución administrativa en la forma y condiciones que esa ley establezca".

Se requiere según el artículo anterior para que se cumpla la remisión, que la remisión o condonación de la obligación tributaria este estipulada por ley especial, es lógico que sea así, ya que si los tributos se crean por ley especial, también la condonación debe hacerse o declararse por ley especial. Mientras que las multas y los intereses que vienen a ser obligaciones accesorias, pueden ser condonadas por la ley o por resolución administrativa, pero en las mismas condiciones fijadas por la misma ley.

En la práctica puede suceder que se promulguen este tipo de leyes para la condonación total o parcial de la deuda, cuando se produzca alguna calamidad pública que afecten determinadas zonas del país, es decir, con situaciones de desastre o emergencia, cuando existan crisis en determinados sectores de la actividad económica o cuando se realicen reformas importantes de la legislación tributaria.

Es requisito importante según el artículo mencionado, que tanto la obligación tributaria principal como los accesorios sean firmes y además se requiere el dictamen previo de la Contraloría General de la República.

Según lo que expresa Tobía (2010):

> La remisión o condonación como medio de extinción de la obligación tributaria, constituye un aporte del derecho civil de las obligaciones al derecho tributario, y supone reconocer al sujeto activo del vínculo obligacional (Administración Tributaria) la facultad de condonar, total o parcialmente, el derecho de crédito que tiene contra el contribuyente, flexibilizando así el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria (p. 63).

El principal origen de la condonación se debe al punto de vista financiero, es decir, que la Administración Tributaria busca obtener liquidez inmediata cuando realiza la condonación de multas o intereses para así estimular o promover al

deudor tributario a que pague la obligación en razón a ese perdón efectuado por el Estado de una parte de su deuda. También busca que se acelere el proceso de cobro de la deuda cuando se contrapone una acción administrativa o judicial que ocasiona más tiempo para que la Administración Tributaria pueda obtener y utilizar ese pago.

El costo financiero que pueden originar para la Administración Tributaria la sustanciación y decisión de procedimientos tributarios, recursos administrativos y largos procesos contenciosos tributarios, pueden originar que por motivo de recuperar el dinero de una obligación tributaria en un tiempo más corto, esta perdone parcialmente el tributo pero con la condición que la otra parte que está obligado el deudor la pague de inmediato, esto también lo pueden hacer con el perdón parcial o total de los intereses o multas que haya originado la deuda.

La Administración Tributaria es la que posee la discrecionalidad para decidir la concesión que se le pueda dar al caso previsto, maneja las herramientas de cómo conseguir un dinero en un lapso menor con un sacrificio de una parte de la deuda. En conclusión, se identifican ciertas ventajas como son una recaudación expedita, la culminación de procesos administrativos y judiciales, el ahorro de recursos humanos y materiales y por último, se evita que el dinero de la deuda sea afectado por la inflación.

La remisión se configura como una medida en donde el legislador, con carácter excepcional, va a exonerar a deudores tributarios aplicando el ordenamiento jurídico fiscal por aquellas situaciones excepcionales que por sus especiales características, ocasionarían un hecho claro de injusticia. En definitiva, la remisión es una ventaja que se otorga a los sujetos afectados por la situación.

Para el análisis del sujeto acreedor con potestad tributaria para remitir la deuda no es la Administración Tributaria la capacitada para condonar la deuda ya que ella solo tiene facultad de recaudar los tributos, vendrían a formar parte la República, el Estado y los Municipios como los únicos con poder normativo para

dictar una ley especial para la remisión de unas deudas tributarias, esto se refiere a materia de reserva de ley.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la remisión tributaria, hay que señalar en primer término la unilateralidad que existe en la condonación de la deuda, es decir, la voluntad de renunciar que tiene el acreedor de realizar el cobro, todo esto ya explicado anteriormente. Como segundo término se encuentra la remisión como un acto de liberalidad, la concedida por causas catastróficas a titulo de equidad, en donde se basa en razones de tipo político o de política fiscal a titulo de gracia, o también se podría agregar las remisiones que se otorgan por causa de justicia.

Como tercero o último punto, la remisión como un beneficio fiscal, que se refiere a esas disposiciones legales que van a favorecer a determinadas personas para que les disminuya su carga fiscal.

En lo que se refiere a las clases de remisión de la deuda tributaria, Burgos (2013) nombra las siguientes:

- Remisión total: es aquella en la que el legislador contempla la condonación de toda la deuda tributaria que el sujeto tiene frente al Fisco.
- Remisión de la deuda tributaria: se refiere al perdón o quita de la deuda tributaria principal y por ende de sus sanciones y accesorios.
- Remisión parcial: supone una minoración o reducción de la obligación tributaria del sujeto pasivo o lo que se lo mismo, una rebaja sobre el monto de la deuda contraída con el Fisco.
- Remisión de la deuda tributaria parcial: supone una minoración o dispensa parcial de la deuda principal, sin incluir los accesorios.
- Remisión de accesorios: supone la condonación o perdón de los intereses moratorios, sanciones y / o recargos.
- Remisión de sanciones tributarias: supone la renuncia por parte del Estado al cobro de las sanciones como una concesión graciosa hacia el administrado.

- Remisión legislativa expresa: es aquella que otorga el legislador de modo expreso frente a cualquier situación especial, bien sea de desastre, emergencia.
- Remisión legislativa de deudas tributarias: como las aplicadas en Venezuela con ocasión de las leyes nacionales de remisión dictadas en Venezuela hasta la fecha.
- Remisión Administrativa: es aquella que lleva a cabo la Administración Tributaria.
- Remisión Legislativa: es aquella que lleva a cabo el legislador (p.405).

La Declaratoria de Incobrabilidad

La declaratoria de incobrabilidad establece la conducta de renuncia del cobro por parte del acreedor tributario de unas deudas que por sus características van ocasionar un costo muy alto en razón que van a violentar los principios de economicidad y simplicidad de los tributos.

En el Código Orgánico Tributario se establece la forma de poder declarar incobrables algunas obligaciones tributarias que nacen en ciertos supuestos de hecho. El artículo 54 establece lo siguiente:

"La Administración Tributaria podrá de oficio, de acuerdo al procedimiento previsto en este Código, declarar incobrables las obligaciones tributarias y sus accesorios y multas conexas que se encontraren en algunos de los siguientes casos:

1. Aquellas cuyo monto no exceda de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.), siempre que hubieren transcurrido cinco (5) años contados a partir del 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en que se hicieron exigibles.
2. Aquellas cuyos sujetos pasivos hayan fallecido en situación de insolvencia comprobada, y sin perjuicio de lo establecido en el artículo 24 de este Código.

3. Aquellas pertenecientes a sujetos pasivos fallidos que no hayan podido pagarse una vez liquidados totalmente sus bienes.
4. Aquellas pertenecientes a sujetos pasivos que se encuentren ausentes del país, siempre que hubieren transcurrido cinco (5) años contados a partir del 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en que se hicieron exigibles, y no se conozcan bienes sobre los cuales puedan hacerse efectivas.

   Parágrafo Único: La Administración Tributaria podrá disponer de oficio la no iniciación de las gestiones de cobranza de los créditos tributarios a favor del Fisco, cuando sus respectivos montos no superen la cantidad equivalente a una unidad tributaria (1 U.T.).”

Si se toma en cuenta los supuestos que se encuentran establecidos en la norma, se determina el reconocimiento por parte de la ley a la Administración Tributaria un margen de discrecionalidad jurídica para poder renunciar al cobro de las obligaciones tributarias, pero siempre y cuando se fundamente en razones financieras y económicas, cuando se tenga que gastar recursos humanos y materiales para el cobro de una deuda que tiene un monto irrelevante, o en aquellos casos que se compruebe que el deudor no puede pagar por motivos que le afectan su capacidad de pago, es decir, en los casos de insolvencia comprobada.

El iniciar un procedimiento para determinar los supuestos de hechos para la declaratoria de incobrabilidad es potestativo, es decir, la Administración Tributaria va a decidir o no si va a iniciar el procedimiento para declarar una deuda incobrable de lo contrario deberá buscar efectuar el cobro de la obligación tributaria hasta que se haga efectivo, aplicando acciones que determinen la prescripción y aseguren el cobro.

Al estudiar los fundamentos que originan este medio de extinción del tributo como lo es la declaratoria de incobrabilidad, se puede ver el principio de la economicidad del tributo, es decir, se refiere a la economía que debe presentar realizar el cobro del tributo, se debe realizar la determinación del tributo y la

decisión de considerar la incobrabilidad del mismo. Otro fundamento sería el cumplimiento de la Administración Tributaria de conocer con exactitud su contabilidad fiscal, dando por perdidas esas deudas que sean incobrables. Y como último fundamento, aquellos casos en donde se conoce la imposibilidad de pago por parte del deudor debido a su capacidad contributiva para el cumplimiento del tributo.

Con relación a este medio de extinción, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) ha dicho lo siguiente:

Se establece en el artículo 54 del Código Orgánico Tributario como se presentan ciertos modos de poner fin a la obligación tributaria en forma general, siendo el punto de mayor importancia esta declaración de incobrabilidad de una deuda con el fin de sincerar la contabilidad fiscal, de aquellas deudas que por el paso del tiempo son de difícil e imposible cobro.

No se puede tomar este medio de extinción como una condonación de la deuda que es otro medio de extinción, al contrario este se hace por la causa de mantener reflejada como procedente la contabilidad que sea llevada por la Administración Tributaria, es decir, lo que se expresa en los números contables de la Administración Tributaria es lo que en verdad cuenta ella misma, cumpliendo el principio de economía procedimental, en donde las deudas tributarias liquidadas son de imposible cobro por parte de los órganos de la Administración Tributaria.

El profesor Hernández (1996) ha sostenido:

> La declaratoria de incobrabilidad constituye un medio de salida contable para descargar la Contabilidad Nacional, el enorme lastre que constituyen aquellas deudas tributarias pendientes de pago, pero cuyo monto o insolvencia del deudor justifican eliminarlas del estado de Derechos Pendientes que anualmente nos presenta la Contraloría General de la República, en su Balance de la Hacienda Pública Nacional (p. 33).

Este acto administrativo que declare como incobrable una deuda debe ser considerado en su momento según los requisitos y parámetros necesarios establecidos para la declaración de incobrabilidad, esto según con los principios que resguarda la ley como la generalidad, igualdad, capacidad contributiva y legalidad, en donde la Administración Tributaria debe tener establecido que necesita los tributos para cumplir con sus gastos públicos y no se puede considerar otorgar la declarativa de incobrabilidad a un supuesto de hecho que no esté establecido en los supuestos de hecho del Código, es decir la Administración Tributaria no puede actuar arbitrariamente en su decisión en donde coloque en riesgo los principios anteriormente nombrados.

El artículo 54 del Código Orgánico Tributario va a someter la declaratoria de incobrabilidad a la ejecución previa del procedimiento administrativo que va a determinar si existen o no las situaciones de hecho que establece la norma como presupuestos de procedencia de la declaratoria.

En definitiva debe producirse un procedimiento administrativo previo para poder declararse una deuda como incobrable, presentando los presupuestos de hecho que establece la norma como requisitos fundamentales para la declaración de incobrabilidad de una deuda, tales como: que la persona que falleció no disponga dinero para pagar la deuda tributaria; que se considere un comerciante insolvente según lo establecido en el articulo 914 y siguientes del Código de Comercio; las gestiones que se hayan realizado para establecerse que el deudor no se encuentra en el país ni tampoco tenga bienes que podrían ser utilizados para el cobro del tributo; y por último, que el cobro de la deuda tributaria no exceda las cincuenta (50) unidades tributarias, ocasionando esto que la Administración Tributaria pueda perder más dinero por motivo de recursos materiales y humanos que se empleen para el cobro del mismo

Como ya se explico anteriormente, se busca en definitiva declarar incobrable una obligación tributaria y así extinguir la obligación pero siempre

dentro de la discrecionalidad jurídica que posee la Administración Tributaria, del principio administrativo de la economía procedimental.

La Administración Tributaria debe ser vigilante a que se cumplan todos los requisitos o supuestos de hecho establecidos en la norma, ya que al ser un órgano del Estado está vigilado y controlado en sus acciones, siempre debe pensar que va a ser controlado e inspeccionado por órganos externos de control fiscal, por lo tanto no puede beneficiar a nadie que no esté dentro de los supuestos de hecho, ni tampoco puede actuar arbitrariamente.

La Administración Tributaria tiene la libertad para decidir si ejerce o no el acto administrativo previo para declarar la incobrabilidad de una deuda tributaria, ya que ella puede optar a continuar con el cobro de la misma siempre que considere que las condiciones están dadas y que se puede en un futuro cobrar la deuda según el principio de que el deudor puede pagar con su patrimonio habido y por haber, y que la misma no ha originado grandes costos para el cobro, también podría evitarse la prescripción con el cobro de la deuda.

La Transacción Tributaria

La transacción tributaria como medio de extinción de las obligaciones ha sido objeto de innumerables críticas pero también presenta una serie de promotores que la defienden como determinante en el ordenamiento jurídico.

En Venezuela fue adoptada por primera vez en el Código Orgánico Tributario de 1982, y fue considerada como un mecanismo extraordinario de determinación de hechos de muy difícil comprobación, con el fin de lograr una autocomposición del proceso judicial, en donde las partes al tener respuesta sobre las pretensiones de la causa del proceso judicial iban a ser más beneficiosas de lo esperado, sin que se originaran daños para la Administración Tributaria.

Ya en el año 2001, con la nueva reforma del Código Orgánico Tributario, se estableció la transacción tributaria como un mecanismo de autocomposición del

proceso judicial, pero quedó derogada la norma del código del 82 que establecía el objeto de la transacción tributaria a la determinación de los hechos.

El principio de la indisponibilidad de la obligación tributaria se va a encontrar con unas excepciones en donde se admite la justificación en la necesidad de conciliar en la parte jurídica, la tensión que se puede presentar entre los principios rectores de la imposición, como son el deber de contribuir con los gastos públicos, generalidad e igualdad, capacidad contributiva y legalidad, o también situaciones en donde se le exija a la Administración Pública una conducta caracterizada por la utilización correcta de materiales y humanos, que se consideran inferiores en la satisfacción del crédito tributario.

En cuanto a la doctrina que se sigue en Venezuela, a la admisibilidad de la transacción en materia tributaria, según Valdés (1999) nos señala lo siguiente:

> En materia de transacción: a. Es admisible la transacción debidamente autorizada por ley, la que debería fijar requisitos y condiciones en defensa de los intereses fiscales. b. Su ámbito natural parecería ser la vía judicial, en las que las pretensiones de ambas partes están claramente definidas y por lo tanto pueden evaluarse las reciprocas concesiones; c. Si el objeto es evitar el riesgo de un fallo desfavorable, no se justifica su limitación a las cuestiones de hecho (p.322).

Conclusiones y Recomendaciones

El Principio de la Capacidad Contributiva debe ser tomado como la base fundamental de un sano sistema tributario, bien porque es la capacidad económica lo que brinda un indicio de que existe una forma de pagar el tributo, sino también porque sirve de límite para que dicha capacidad económica no se extinga, pues entonces perecería con ella el sistema tributario.

Este principio de la capacidad contributiva es el primer requisito que va a legitimar el cobro de todos los tributos y no solamente de los impuestos. La capacidad contributiva tiene mucha relación con los principios de equidad y proporcionalidad, constituyéndose así en un principio autónomo que contiene tres manifestaciones como son la igualdad, la no confiscatoriedad y la progresividad.

La capacidad contributiva debe incorporar a su definición jurídica que se toman en cuenta elementos sociales, de diferentes clases, de percepción de esas diferencias, y de la posición de ese individuo perteneciente a ese grupo social frente al tributo.

Los jueces deben ejercer un control de legitimidad, que debe ser una obligación, ya que con lo contenido en la propia Constitución Nacional de la República Bolivariana, no puede existir un impuesto donde no exista verdadera capacidad contributiva o donde ella se presenta en un espacio de lo intolerable.

El principio de la capacidad contributiva no debe ser tomado solo como un principio político-constitucional sino también hay que agregarle el elemento jurídico, para poder ver la justiciabilidad de los casos que se puedan presentar.

Cuando un tributo es revisado para poder constatar que cumple con lo establecido en el principio de capacidad contributiva, se pueden evaluar el principio de la no confiscatoriedad, ya que si se viola este principio se puede decir que existe la violación también del principio de la capacidad contributiva.

La meta es cumplir con la distribución justa de las cargas entre los ciudadanos, y por lo tanto los tributos se deberán exigir conforme a la capacidad

contributiva de los contribuyentes. La capacidad económica que busca el reparto justo de las cargas tributarias ha de estar acorde con una aplicación progresiva de los tributos, pero sobretodo en atención a la protección de la economía.

En el Derecho Sucesoral se menciona un tributo de mucha importancia como lo es el impuesto sobre sucesiones. Se trata de la obligación para el contribuyente heredero o legatario de calcular su cuantía en función de una base de imposición que la va a proporcionar el valor del patrimonio trasmitido, todo esto en razón que la base hereditaria es la base fuente de la contribución, es decir, la imposición sobre sucesiones puede ser considerado una imposición a la riqueza.

El impuesto sobre sucesiones al ser un impuesto directo debe ser entendido como un tributo extraído en forma inmediata del patrimonio, tomados como expresión de la capacidad contributiva, el cual el mismo no es susceptible de traslación. El impuesto sucesoral también es un impuesto personal, ya que va afectar al contribuyente pasivo según su capacidad contributiva y otras condiciones que puedan presentar.

Tiene mucho interés la forma a seguir para establecer el valor real del activo que se ha trasmitido en la sucesión hereditaria de causante a causahabiente. El contribuyente tiene la facultad de colocar en su declaración sucesoral un valor de mercado de los activos que podrían estar bajos, en razón a causas justificables y razonables que motiven su decisión. Se hace un cálculo sobre el monto de cada uno de los activos dejados por el de cujus, y de esto se obtiene un monto global de todos los activos para luego ser llevado a una tabla para el cálculo de la tarifa aplicar a esa masa hereditaria, y con esto conseguir el monto del tributo a pagar.

Muchas veces en el derecho tributario que busca las relaciones patrimoniales, por un lado el Estado que necesita de sus recursos para satisfacer las necesidades públicas y por el otro lado se encuentra el contribuyente tratando que se le aplique la ley pero que no escapa de ciertas situaciones donde no existe ponderación con el tributo y su capacidad contributiva, tiende a suceder que por parte de la Administración Tributaria se apliquen leyes inconstitucionales o actos

administrativos ilegales o por parte de los sujetos pasivos ocurran defraudaciones e infracciones en general.

Entre los análisis que debería realizar un juez es el de la igualdad económica, porque es donde se plantean los mayores conflictos en la determinación de la igualdad de capacidades contributivas ya que el concepto de capacidad contributiva no puede ser objeto de determinación exacta, dependiendo de criterios filosófico-políticos y de sistemas y procedimientos económicos, relacionados con el principio de la progresividad.

En el caso de la Sucesión Pagano no se mide la verdadera capacidad contributiva que tenían los herederos con los bienes o patrimonio dejado por el de cujus, ya que fueron dejados unos inmuebles a los cuales se les unía una serie de condiciones desfavorables que no representaban el valor que había determinado la Administración Tributaria, ya que no tomaron en cuenta que no existía dinero en banco que los herederos podían utilizar para el pago del tributo, sino que los únicos activos que se dejaron fueron unos inmuebles que por su tiempo tienen un valor de mercado muy bajo.

La Administración Tributaria cuando realizó la determinación tributaria no visualizó una serie de condiciones desfavorables que contenía el activo, por lo tanto se puede decir que en este caso no se midió correctamente la capacidad contributiva de los contribuyentes, este es un caso excepcional que no debería ocurrir ya que la Administración Tributaria debería escuchar a los contribuyentes y revisar todos los hechos así como el derecho, porque una norma constitucional establece la capacidad económica de los contribuyentes y aquí no se cumplió ya que se obligó a los mismos a pedir dinero prestado para cubrir el pago del tributo, es decir, no tenían verdadera capacidad contributiva.

De este caso se desprende que existen situaciones donde se presentan excepciones en donde no se mide la verdadera capacidad contributiva y la ley no establece normas que regulen estas situaciones, es decir, se estipulan normas o

proposiciones normativas incompletas que no regulan estas situaciones de hecho excepcionales.

Pero no solo perjudica la relación de la Administración Tributaria con los sucesores esas situaciones que no se encuentran reguladas por ley, sino que también influye en la búsqueda de las soluciones que deben salir por parte de la actuación de la Administración Tributaria, y evitar así la falta de información precisa que el contribuyente debe conocer para el cumplimiento de la obligación tributaria, la cual la Administración Tributaria está obligada a suministrarla, ya sea como una sugerencia o una consulta tributaria que el contribuyente pueda hacer,

Tal como sucedió en el caso de la Sucesión Pagano donde se pidió una información, la cual la Administración Tributaria dio su respuesta sin tomar las consideraciones que les hacían los sucesores, ellos solo dieron su opinión sin escuchar alegatos y sin dar información sobre otras salidas que podían implementar para el pago del tributo, lo único que hicieron fue ejercer presión.

Cuando se pidió información a la Administración Tributaria solo dieron los valores de mercado de los activos y la obligación por parte de los sucesores de acatarlo, además ejercieron presión a los contribuyentes sobre el vencimiento de la fecha de pago que tenia la sucesión, es decir, les hablaron de los 180 días estipulados en la ley, pero tampoco les dieron la concesión de solicitar prórrogas, ni fraccionamientos para el pago del tributo. Se les indicó que si no pagaban en el tiempo estipulado tendrían que pagar intereses moratorios.

El Código Orgánico Tributario establece unas soluciones que conllevan a unos medios o formas de extinguir la obligación tributaria, diferentes al propio pago como lo realizaron los sucesores, estos vienen a ser de gran importancia ya que podían significar una salida para los contribuyentes si los mismos se hubiesen encontrado en ese supuesto de hecho tipificado para los casos donde podría ocurrir la compensación, la cesión de créditos fiscales, la confusión, la remisión de la deuda o condonación solo por ley, la declaratoria de incobrabilidad y la transacción tributaria.

En definitiva, la Administración Tributaria debió haber escuchado a los sucesores y haber ayudado en la situación interpuesta con una salida que verdaderamente se justificara la capacidad contributiva de los sucesores, en donde en ningún momento se midió y no se hizo justo la aplicación de la tarifa ya que la misma no era acorde con la capacidad económica que poseían los sucesores.

Así queda claro que pueden ocurrir y que siempre se presentaran situaciones excepcionales que se escapan del control de la ley, por lo tanto se debe dar la posibilidad a la Administración Tributaria de poder tomar en consideración ciertos casos donde se pueda estar cometiendo una injusticia y el propio juez en caso de conflictos judiciales, poderse percatar que ese determinado hecho jurídico se escapa de toda tipificación en la norma y que por razones de justicia se debe buscar otra solución que signifique una salida justa al caso en concreto.

Referencias Bibliográficas

Aníbaro, S (1999). *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria.* España: Editorial Lex Nova, S.A.

Belisario, J. (2008). Los Principios Tributarios ante las Nuevas Formas de Imposicion a la Renta. Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Isla de Margarita. Venezuela: Editado por Asociacion Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

Beltrán, J., Bulit, G., Casás, J., Corti, A., García, H., Spisso, R., Tarsitano, A. y Villegas, H. (1994). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Argentina: Editorial Depalma.

Burgos, R. (2013). Manual Venezolano de Derecho Tributario (tomoI). Caracas: Editado por Asociacion Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

Camacaro, M. (2001). *Prohibición de tributos con efecto confiscatorio en la Constitución de 1999* (Trabajo Especial de Grado). Universidad Católica "Andrés Bello. Caracas, Venezuela. Recuperado de biblioteca2.ucab.edu.ve

Código Civil Venezolano (1982) *Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 2.990,* julio 26, 1982.

Código Orgánico Tributario (2001). *Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 37.305*, octubre 17, 2001.

Colmenares, J. (2011). *Temas de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos* (3ra. ed.). Caracas: Ediciones Dabosan, C.A.

Colmenares, J. (2013). Manual Venezolano de Derecho Tributario (tomo II). Caracas: Editado por Asociacion Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999) *Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 5.253* (Extraordinario), marzo 24, 2000.

Domìnguez, M. (2010) Manual de Derecho Sucesorio. Caracas: Editorial Texto.

Fraga, P. (2006). *Principios Constitucionales de la Tributación*. Caracas.

Giuliani, C. (2001). Derecho Financiero (2 vols.) (7ma ed.) Argentina: Editorial Depalma.

Gonzalez, M. (1992). Compedio de las legislaciones financiera y aduanera venezolanas. (2da. reimp.) Caracas: Editorial Marga Editores, S.R.L.

Gorospe, J. (2000). *La deuda tributaria básica***.** Madrid: Ediciones Marcial Pons.

Guevara, E. (2004). VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Caracas: Editado por la Asociacion Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

Hernandez, C. (1996). La obligación tributaria. Caracas: Ediciones SENIAT.

Jarach, D. (1980). *Curso de Derecho Tributario* (3ra ed.). Argentina: Editorial Cima.

Jarach, D. (1982). El Hecho Imponible (3ra. ed.). Argentina: Editorial Abeledo – Perrot.

Jarach, D. (1985). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (2da. ed). Argentina: Editorial Cangallo S.A.C.I.

Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos. *Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 5.391* (Extraordinario), octubre 22, 1999.

Ley del Estatuto de la Función Pública. *Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 37.522,* septiembre 06, 2002.

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981). *Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 2.818,* julio 1ª, 1981.

López, F. (2011). *Derecho de Sucesiones* (tomo I y II) (4ta. ed.). Caracas: Publicaciones UCAB.

Lopez, R. (2004).). VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Caracas: Editado por la Asociacion Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

Márquez, J. (2004). *El principio de la capacidad contributiva como derecho fundamental en la Constitución de 1999, con especial referencia a su tratamiento en la Jurisprudencia de la Sala Constitucional* (Trabajo Especial de Grado). Universidad Católica "Andrés Bello". Caracas, Venezuela. Recuperado de biblioteca2.ucab.edu.ve

Neumark, F. (1994). Principios de la imposición (2da. ed.) Madrid: Edita Instituto de Estudios Fiscales.

Palacios, L. (1995). La Obligacion Tributaria. En comentarios al Codigo Organico Tributario 1994. AVDT. Caracas.

Rodriguez, L. (2010) *Sucesiones* (7ma ed.). Caracas: Editorial Livrosca, C.A.

Romero-Muci, H. (2004). *Lo racional y lo irracional de los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario*. Caracas: Editorial Italgráficas.

Sanmiguel, E. (2006). *Diccionario de Derecho Tributario*. Valencia: Lizcalibros Librería Técnica, C.A.

Sanchez, S. (2005). El procedimiento de Fiscalización y Determinación de la Obligación Tributaria (1ra. ed.) Venezuela: Editorial Torino.

Tobía, R. (2010). *El principio de indisponibilidad de la Obligación Tributaria y los Convenios de Asunción de deudas tributarias.* Caracas: Ediciones Liber.

Valdés, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario* (2da. ed.). Argentina: Editorial Nomos.

Valdes, R. (1996). Instituciones de Derecho Tributario (2da. ed.) Argentina: Editorial Depalma.

Valdes, R. (1999). Los acuerdos entre la Administración y los Contribuyentes, en: Temas Tributarios. Compilacion de estudios y sentencias publicadas en la revista de Derecho Tributario N* 1 a la N* 50. Venezuela: Editado por la Asociacion Venezolana de Derecho Tributario.

Vargas, F. (2001). *Teoría y práctica de las sucesiones* (1ra ed.) México: Editorial Trillas.

Villegas, H. (2005). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (9na. Ed.) Argentina: Editorial Astrea.