



**UNIVERSIDAD CATOLICA DEL TACHIRA  
VICERRECTORADO ACADEMICO  
DIRECCION GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

**ATRIBUCIONES Y POTESTADES DE LA ADMINISTRACION  
PÚBLICA TRIBUTARIA EN MEDIDAS DE DETERMINACION Y  
DECLARACION DEL IMPUESTO SUCESORAL EN VENEZUELA.  
Trabajo de Grado  
para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario**

**Autor: Betty Alejandra Casas Ruiz  
Tutor: Rodolfo Pernia Mogollón**

San Cristóbal, Octubre de 2012



**UNIVERSIDAD CATOLICA DEL TACHIRA  
VICERRECTORADO ACADEMICO  
DIRECCION GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

**ATRIBUCIONES Y POTESTADES DE LA ADMINISTRACION  
PÚBLICA TRIBUTARIA EN MEDIDAS DE DETERMINACION Y  
DECLARACION DEL IMPUESTO SUCESORAL EN VENEZUELA.  
Trabajo presentado como requisito para optar al Título de Especialista  
en Derecho Tributario**

**Autor: Betty Alejandra Casas Ruiz  
Tutor: Rodolfo Pernia Mogollón**

**San Cristóbal, Octubre de 2012**

**APROBACION DEL TUTOR**

En mi carácter de Tutor del Trabajo de Grado presentado por la Abogada BETTY ALEJANDRA CASAS RUIZ, para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario, cuyo título es, ATRIBUCIONES Y POTESTADES DE LA ADMINISTRACION PUBLICA TRIBUTARIA EN MEDIDAS DE DETERMINACION Y DECLARACION DEL IMPUESTO SUCESORAL EN VENEZUELA, considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación correspondiente.

En San Cristóbal, a un (01) día del mes de octubre de 2.012.

Firma

**RODOLFO PERNIA MOGOLLON**  
**V-8.990.564**

## INDICE GENERAL

	PP.
INTRODUCCIÓN.....	1
<b>CAPITULOS</b>	
I LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y SUS POTESTADES EN CONCORDANCIA CON LO ESTIPULADO EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO VENEZOLANO.....	8
II IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN VENEZUELA.....	47
III CRITERIOS JURISPRUDENCIALES CONCERNIENTES AL DESARROLLO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN VENEZUELA.....	67
CONCLUSIONES.....	88
RECOMENDACIONES.....	92
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	94

## **INTRODUCCION**

El siguiente trabajo tiene una importancia significativa, puesto que se centra en las atribuciones y potestades que tiene la administración pública tributaria en materia sucesoral, en este orden de ideas es importante resaltar que como hecho jurídico la fuente de las sucesiones se genera en las relaciones de un hombre con su entorno, especialmente con la familia. La existencia humana va produciendo una gama infinita de relaciones, algunas que se concretan en actos jurídicos y otras surgen del hecho mismo y por imperio de la ley.

En la primera encontramos el testamento que es un acto expreso y formal mediante el cual una persona deja todo o parte de su patrimonio a herederos o legatarios determinados, para que se trasladen en dominio a ellos luego de su muerte. En la segunda nace del hecho jurídico de la muerte sin que existiera testamento, en cuya situación se dice que se produce una relación ab intestato. En ambos casos estamos en presencia de actos jurídicos con incidencia fiscal ya que conforme a la ley toda transmisión gratuita de derechos por causa de muerte o por acto entre vivos deben gravarse con el impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos.

En este sentido, no podemos seguir avanzando sin dar una definición de lo que son Los impuestos, entendiéndose por estos a los tributos que deben pagar las personas naturales y las sociedades, por las atribuciones obligatorias establecidas en la Ley, derivado de la prestación de servicios y la explotación de productos en general.

Por otra parte, los impuestos nacionales, sirven para financiar los servicios y las obras de carácter general, que debe proporcionar el estado a la sociedad. Entre estos servicios destacan la educación, la salud, la seguridad, la justicia y las obras de bien para la ciudadanía en materia de infraestructura, lo relativo a la vialidad nacional y la infraestructura comunal. Estos espacios hay que arreglarlos

En Venezuela, el sistema de recaudación fiscal lo rige el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en donde uno de sus principios fundamentales, es la legalidad, progresividad, equidad, justicia, capacidad contributiva, no retroactividad y no confiscación, brindando asesoría permanente al contribuyente, distribuyendo la potestad tributaria en tres niveles de gobierno: nacional, estatal y municipal.

Es por ello que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en ejercicio de la competencia que le ha sido conferida sobre la potestad tributaria nacional, tiene bajo su jurisdicción los siguientes impuestos: impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto sobre sucesiones (objeto de estudio del presente trabajo), impuesto sobre donaciones, impuesto sobre cigarrillos y manufacturas del tabaco, el impuesto sobre licores y especies alcohólicas y el impuesto sobre actividades de juegos de envite y azar.

Siguiendo estas generalidades, para la consecución de los objetivos trazados, se llevo a cabo un análisis informativo que abarco diferentes doctrinas, así como también distintos cuerpos legales, criterios jurisprudenciales y Dictámenes emitidos por Órganos de la Administración Publica Tributaria, relacionados íntimamente con la materia sucesoral y fiscal. Por tal motivo, el estudio se diseño sobre la base de las investigaciones de tipo documental, para las cuales se emplearon diversas fases o estrategias metodológicas, tales como revisión bibliográfica, procedimental y analítica que permitieron obtener en forma clara y ordenada la información requerida para la elaboración de esta investigación.

La presente investigación se centra en un trabajo que tratara el análisis de distintos aspectos relacionados con el impuesto sucesoral y el papel de la administración pública tributaria en lo que a este concierne; se determinan y analizan los aspectos relacionados con el impuesto sobre sucesiones, delimitamos el régimen legal aplicable al impuesto sobre sucesiones en

nuestro país su imposición, declaración y pago, su incidencia jurídica y fiscal; se hace referencia a los aspectos relacionados con las medidas adoptadas por la administración pública tributaria en materia sucesoral; y finalmente se señalan algunos criterios jurisprudenciales concernientes a la debida aplicación y declaración del impuesto sobre sucesiones en Venezuela, y las potestades y atribuciones que la administración pública tributaria tiene al respecto; de manera tal, siguiendo los lineamientos y normativas legales establecidas en nuestro derecho al respecto, se logra determinar cuáles son las potestades y atribuciones de la administración pública tributaria en lo concerniente al impuesto sobre sucesiones en Venezuela así como también la incidencia jurídica y fiscal que dicho impuesto genera.

Como objetivo general de la investigación se planteo Determinar cuáles son las atribuciones y potestades de la administración pública tributaria en medidas de determinación y declaración del impuesto sucesoral en Venezuela, para la consecución de dicho objetivo se formularon como objetivos específicos: 1). Analizar cuál es el papel de la administración pública tributaria en lo que concierne al impuesto sucesoral, cuales sus potestades y atribuciones en esta materia. 2).Precisar la regulación del impuesto sobre sucesiones en Venezuela. 3). Describir los criterios jurisprudenciales concernientes al desarrollo de la potestad tributaria en materia del impuesto sobre sucesiones en Venezuela.

La situación descrita, conduce al planteamiento de las siguientes interrogantes: ¿Cual es el papel de la administración pública tributaria en lo que concierne al impuesto sucesoral, cuales sus potestades y atribuciones en esta materia? ¿Que establece la ley con respecto al impuesto sucesoral, como está regulado dicho impuesto, y cuáles son los trámites administrativos y legales que debe seguir el contribuyente en relación al mismo?, ¿Qué medidas adopta la administración pública tributaria en materia sucesoral?,



¿Cual es el régimen legal aplicable al impuesto sobre sucesiones en Venezuela?

Desde el punto de vista metodológico para realizar esta investigación, se produjo una revisión de diferentes estudios realizados en materia sucesoral, decisiones por parte de organismos públicos y dictámenes jurisprudenciales con el fin de conocer criterios establecidos por estos y a su vez determinar las relaciones existentes con la presente investigación, tomando en cuenta para ello el escenario tributario que se pretende cubrir con la misma, entre los cuales se destacan los siguientes:

La Resolución No. 32, de fecha 24 de Marzo de 1995, emitida por el Ministerio de Hacienda, mediante la cual se establece claramente la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), en todo lo concerniente a la administración de los tributos internos y aduaneros conforme al ordenamiento jurídico nacional.<sup>1</sup>

Otro antecedente lo constituye una Decisión de La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, En fecha 14 de marzo de 2000, recibió de la Sala Político-Administrativa de este Alto Tribunal, el expediente contentivo de la acción de amparo tributaria interpuesta el 24 de febrero de 1997 ante el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial de la Región Capital, a los fines de que la Administración Tributaria expida en el caso en disputa el certificado de solvencia de impuestos sucesorales; al respecto la Sala señala que, los Estados ejercen la competencia tributaria en la medida en que ésta le ha sido transferida por el Poder Nacional.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Resolución Nº 32. Sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración, Aduanera y Tributaria. SENIAT, de fecha 24 de marzo de 1995.

<sup>2</sup> Decisión de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 14 de Marzo de 2000.

Igualmente, dicha competencia tributaria también ha sido contemplada en la vigente Constitución, cuando en el numeral 12 de su artículo 156, establece que es de la competencia del Poder Público Nacional “La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos...”<sup>3</sup> De manera pues que, atendiendo a las competencias atribuidas en la Carta Magna, el Estado a través de sus entes político-territoriales, realiza una actividad tributaria, y ella sólo es posible por la existencia del llamado Poder Tributario “Como una manifestación del Poder Público, (...) el cual emana del imperium y soberanía estatal, facultando a sus órganos legislativos para crear un conjunto de normas jurídicas destinadas a imponer coactivamente a los particulares la obligación de entregar una parte de sus rentas o de su patrimonio para satisfacer las necesidades colectivas”. (Humberto D’Ascoli Centeno. “Potestades de la Administración Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Venezolano”. La Administración Tributaria y los Derechos de los Contribuyentes. págs 121 y 122).<sup>4</sup>

Así mismo, Martínez (2001), en una investigación concerniente al Diseño de un programa de fiscalización en materia de impuesto sucesoral para el área de avalúos, bienes y valores del SENIAT justifica su investigación con el objeto de servir de apoyo a los funcionarios adscritos a esta área para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del mencionado impuesto.<sup>5</sup> En este sentido, establece la necesidad de diseñar un programa relacionado con el tributo antes citado donde se estandarice los pasos a seguir en la fiscalización en materia sucesoral aplicando las normas contables y legales tributarias de éste. El autor concluye que mediante la aplicación de programas de fiscalización se les permite a la institución

---

<sup>3</sup> Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5453. De fecha 24 de Marzo de 2000. Artículo 156, Numeral 12.

<sup>4</sup> Humberto D’Ascoli Centeno. Potestad de la Administración Tributaria y los Derechos de los Contribuyentes, pág. 121 y 122.

<sup>5</sup> Martínez, Diseño de un Programa de fiscalización en materia de impuesto sucesoral para el área de avalúo. 2001.

cumplir con la verificación de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y a su vez garantiza la emisión de reparos ejecutados uniformemente y la determinación correcta.

De lo antes expuesto, se desprende la relación existente con la presente investigación puesto que en ésta se trata de determinar cuáles son las obligaciones tributarias de los contribuyentes del impuesto sucesoral según la ley que regla la materia y a su vez, se establece la necesidad de efectuar avalúos y otros peritajes pertinentes sobre los activos a heredar para efectos de efectuar la declaración respectiva con la finalidad de tener pruebas de defensa al momento de presentarse un litigio con la Administración Tributaria en relación a la disconformidad con los valores declarados.

Por otra parte, la Sala de Despacho del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en fecha 23 de abril de 2010, realizó estudio para dilucidar vicios por incompetencia de los funcionarios del SENIAT, inmotivación, falso supuesto, inseguridad jurídica; en este sentido expresa la sala que:

Las Gerencias Regionales de Tributos Internos estarán a cargo de los Gerentes Regionales de Tributos Internos, quienes se asimilarán para los efectos correspondientes, a Los Administradores de Rentas y de Inspectores Fiscales Generales de Hacienda con las atribuciones previstas en el Título V, Capítulos III y IV. Títulos X, XI, XII, de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, así como las contempladas en los Artículos 57, 72, 107, 108, 112, 113, 114, 115, 116, 133, 134, 135, 137, 138, 139, 142, 143, y 228 del Código Orgánico Tributario, el artículo 151 de la Ley Orgánica de Aduanas y el artículo 459 y siguientes del reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas; y, tiene además las siguientes funciones: (Omisión...)

9. Determinar los tributos internos y sus accesorios de conformidad con lo previsto en el Código Orgánico Tributario... 34. Firmar los actos y documentos relacionados con las funciones de su competencia..."<sup>6</sup>

Para finalizar, la particularidad de ésta investigación es que se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y en general todo pensamiento de beneficio que se pueda aportar.

---

<sup>6</sup> Sala de Despacho del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en fecha 23 de abril de 2010. Vicios por incompetencia de los funcionarios del SENIAT.

**CAPITULO I**

**LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y SUS POTESTADES EN  
CONCORDANCIA CON LO ESTIPULADO EN EL ORDENAMIENTO  
JURIDICO VENEZOLANO.**

**PODER TRIBUTARIO**

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su Artículo 133 establece el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de los tributos establecidos y determinados por la ley.<sup>7</sup>

En este sentido, FONROUGE, G. define al Poder Tributario como la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a bienes o personas que se hallan bajo su jurisdicción.<sup>8</sup>

El poder tributario significa potestad de instituir tributos, constituye una expresión omnicomprensiva de la competencia legislativa o fuente del derecho, de una serie de potestades normativas de aplicación o ejecución y de las vías administrativas o jurisdiccionales, de revisión de los actos administrativos de contenido tributario. De ahí que se ha denunciado la escasa utilidad de esa denominación, que por lo demás no está exenta de cierto resabio autoritario.

Además, la denominación genérica no distingue entre el Estado legislador o fuente del derecho, la administración financiera como titular de potestades normativas y esa misma administración como titular de un haz de derecho y situaciones jurídicas son claramente distinguibles:

- a)** El Estado legislador o fuente de normas tributarias identificadas esencialmente con la ley. **b)** La administración, titular de potestades

---

<sup>7</sup> Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial Nº 5453, de fecha 24 de Marzo de 2000. Artículo 122.

<sup>8</sup> Fonrouge, G. Derecho Financiero. Vol. 1 5ta Ediciones de Palma. Buenos Aires. 1993. Pág. 296.

normativas de carácter secundario (el Reglamento básicamente por medio de las cuales articula y desarrolla la previsions contenidas en la Ley. **c)** La administración como sujeto pasivo de un haz de derecho y situaciones activas ante el administrado.

No obstante, el poder, como realidad social, es igualmente ingrediente connatural a la política. Por tradición se ha considerado que la potestad para establecer tributos junto con el poder para acuñar moneda y para declarar la guerra constituye la expresión más genuina de soberanía política.

Recordemos que las instituciones parlamentarias surgen asociadas a las instituciones financieras, a punto tal que cuando en la edad media se convoca a los parlamentarios, se hace con la finalidad muy concreta de discutir, estudiar y aprobar en su caso las peticiones de subsidios de los monarcas. Con el Constitucionalismo moderno el establecimiento de tributos. Como aprobación del presupuesto de gastos pasa a ser de competencia exclusiva de las asambleas legislativas y tanto la creación y aplicación de los tributos como la ejecución del presupuesto pasan a constituir una actividad reglada por el derecho.

En un primer momento predominaron los aspectos formales; el principio de reserva de ley en la creación del tributo y el principio de legalidad en la actuación de la administración, para más tarde acentuarse el carácter vinculante de las normas constitucionales que determinan que el poder legislativo no sólo este sujeto a los principios formales sino también materiales que condicionan el ejercicio de la potestad tributaria.

Se ha llegado así a la culminación de un proceso histórico que iniciado con la imposición de tributos a los pueblos vencidos en las contiendas bélicas, concluye con el ejercicio de la competencia tributaria en la creación de los tributos por parte de los cuerpos legislativos, sometida a provisionales, constitucionales.

En suma, el tributo deja de ser un símbolo de poderío militar y se convierte en el ejercicio de facultades regladas, condicionadas por los textos constitucionales.

Por su parte, la conversión de relaciones de poder en relaciones jurídicas, de sometimiento al derecho se plasma en sus más someras expresiones en la aparición del Estado Social y Democrático de Derecho y en la del Derecho Constitucional. Sin embargo, por resabios de concepciones superadas, con pretensiones de ser revividas por construcciones autoritarias cuando se habla de legislar en materia tributaria se sigue hablando de Poder tributario, mientras que no se habla de poder civil, poder administrativo o poder penal cuando se legisla en estos campos.

Igualmente, la concepción de poder tributario, como poder singular limita el derecho a la creación por la norma, de derechos o deberes directamente vinculantes para el ciudadano, colocando al Estado en una situación prevalente, en su calidad de fuente de todo derecho. En cuanto a la materia tributaria, tales concepciones han llevado a la aceptación incondicional de las teorías que conciben las relaciones tributarias como relacione a su poder. Ello acarrea, consecuencias incompatibles con el Estado Social y Democrático de Derecho.

De otro lado, suele hablarse en la doctrina de potestad tributaria en dos sentidos distintos, que contemplan la acción del Estado como legislar y administrar sus recursos económicos, en el primero se habla de potestad tributaria aludiendo el poder legislativo que corresponde al Estado. El segundo, se refiere a la potestad de la administración pública tendiente a aplicar las normas tributarias. Por lo tanto constituyen dos acepciones distintas de una misma locución quien denominamos siguiendo a Micheli

“potestad tributaria normativa” a la primera potestad de imposición a la segunda.<sup>9</sup>

A su vez Alessi nos proporciona el concepto de función tributaria que define la imposición coactiva de contribuciones pecuniarias. Dicha relación tributaria se presenta esencialmente como posición administrativa, desarrollándose en un plano concreto mediante órdenes complementarias de las directivas primarias contenidas en las normas jurídicas. A veces se entiende por función no la potestad pública de ejercicio obligatorio, sino la actividad encaminada, al ejercicio de tales potestades y aún a su establecimiento.

En este sentido se habla de una función tributaria concreta que consiste en la actividad de determinación, fiscalización y recaudación de los tributos. Así mismo, puestos a utilizar una denominación omnicomprensiva para referirse al conjunto de atribuciones del Estado en materia tributaria o financiera algunos autores en la doctrina española, alemana e italiana se inclinan por la expresión “función financiera o tributaria” pues en la función se pone de manifiesto la vinculación del ejercicio del poder a la observancia de determinados principios, normas o deberes constitucionales o legalmente establecidos. Las funciones significan el ejercicio de poder pero no de mero poder con arreglo a normas jurídicas, estando organizado por normas jurídicas y que actúan según y en virtud de las mismas.

Paralelamente a la potestad tributaria esta la facultad de ejercitarla en el plano material a la cual Hensel denomina “Competencia tributaria”, de modo tal que ambas situaciones pueden coincidir pero no es forzoso que así ocurra. Puede haber órganos dotados de competencia tributaria y carentes de potestad tributaria como ocurre en los concesionarios de obras públicas, entes públicos no estatales, económicos y otros. La Potestad normativa es

---

<sup>9</sup> Micelli y Alessi, citados por Marco A. Crespo A. Lecciones de Hacienda pública municipal, Caracas. Marzo 2010. Pág 19 y siguientes.



inherente al Estado y no puede delegarse pero el poder de hacerla efectiva se puede transferir.

En consecuencia, la diferencia entre ambos conceptos ha sido puesta de manifiesto por la doctrina italiana al establecer la separación entre sujeto activo de la potestad tributaria y sujeto activo de la obligación del tributo especialmente con motivo de los numerosos organismos de carácter económico y previsional, cámaras de comercio, seguridad social y entes de regulación económica y de servicios públicos a los cuales fue necesario dotar de medios financieros.

Ahora bien, las características del poder tributario son las siguientes:

**a) ABSTRACTO:** La doctrina considera que puede hablarse de un poder tributario abstracto y otro concreto siendo este último complementario del primero. En suma para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del Estado se materialice en el sujeto y se haga efectivo mediante una actividad de la administración. Compartimos la posición de Guiliani Fonrouge, para quien el poder tributario es esencialmente abstracto. Por lo tanto, es necesario distinguir la potestad tributaria del ejercicio de dicha potestad en el plano de su materialidad.<sup>10</sup>

**b) PERMANENTE:** La potestad tributaria es connatural al Estado, por lo tanto solo puede extinguirse con el Estado mismo. Empero, ello no obsta a que el ejercicio efectivo de dicha potestad pueda verse enervado por la inactividad del Estado durante un determinado lapso a través de la prescripción (acción del Estado para perseguir el cobro de un tributo), no extingue de modo alguno su potestad tributaria. Por ello, cae anotar que son dos planos distintos mientras la potestad tributaria es permanente, la

---

<sup>10</sup> Fonrouge, G. Derecho Financiero. Vol. 1 5ta Ediciones de Palma. Buenos Aires. 1993. Pág. 5.

potestad tributaria de cobrar un tributo puede extinguirse por el transcurso del tiempo.

**c) IRRENUNCIABLE:** El Estado no puede renunciar a la potestad tributaria esencial para sus subsistencia, lo cual no óbice a que se pueda abstener de ejercerlo respecto de determinados sectores económicos, zonas o personas por razones de fomento, social, cultural o de otra índole.

**d) INDELEGABLE:** El concepto “indelegable” está estrechamente vinculado al anterior y reconoce análogo fundamento. Abdicar implica desprenderse de un derecho en forma absoluta: delegar implica transferirlo de manera transitoria.

Ergo, el poder tributario es un conjunto de potestades atribuidas por el ordenamiento Jurídico a determinadas instituciones públicas (parlamento, poder ejecutivo y los municipios éste último sólo en su jurisdicción territorial).

En resumen, la determinación de ese poder debe hacerse separándolo de la situación jurídica de acreedor tributario. Son conceptos que en ocasiones aparecen mezclados. La administración es un acreedor privilegiado, como expresamos ultra supra, los rasgos más notorios de éste carácter son la presunción de legalidad de determinados actos, otras presunciones a su favor en relación con aspectos concretos de la obligación tributaria y la auto tutela del crédito tributario con una pluralidad de manifestaciones concretas muy importantes e incluso la propia ejecución del crédito que ha sido siempre una facultad del propio acreedor. Todas estas prerrogativas pertenecen no obstante a la cualidad del mismo.

El contenido del poder tributario es el siguiente: Establecimiento de tributos, potestad reglamentaria, de organización, de interpretación, de decisión de pretensiones contra la propia gestión tributaria y actividad de

inspección (investigación). Como vemos son seis funciones que quedan fuera del círculo conceptual de cualquier acreedor por muy privilegiado que sea dado que pertenecen justamente a otra esfera, en este caso a un poder público concreto y abstracto (no contempla una situación concreta) y es permanente en el sentido de que no necesita ser revalidado frente a la concreción y finitud de la situación de alrededor (referida anteriormente) el poder ofrece la de abstracción y permanencia.

De esta manera, cuando indicamos que el poder tributario es abstracto y por ello demanda criterio de sujeción para poder ser aplicado a situaciones y en consecuencia a sujetos concretos, son hechos determinados que habilitan a las administraciones públicas encargadas de la aplicación de los tributos y obligan a los sujetos pasivos. Si partimos de que el citado poder es una manifestación de la soberanía-territorio-poder tributario, ya que aquella se ha ejercido teórica e históricamente sobre un territorio delimitado, siendo éste un presupuesto esencial de la soberanía del Estado.

Sin duda, el establecimiento del criterio de sujeción es una decisión difícil y obviamente, influenciada a menudo por razones políticas, económicas y estrictamente recaudatorias. Buscar criterios ajustados a la lógica tributaria es una tarea complicada, entre otras razones porque no siempre los normalmente admitidos son indiscutibles. Un aproximación a esta cuestión tan compleja es el criterio de territorialidad (sujeción al poder tributario del territorio con el que el contribuyente está suficientemente vinculado) tiene un carácter general y es el punto de partida básico de cualquier reflexión.

Las razones de su extensión, se ajustan bien a los conceptos de soberanía ( en su vertiente económica) y poder tributario que están en los orígenes de imposición y segunda, supone (por la permanencia en que consiste la territorialidad misma), un consumo de servicios públicos en el territorio de que se trate, o que justifica desde una perspectiva económica y política de sujeción. Una vez que el criterio de territorialidad ha tenido una

amplia aceptación en casi todos los Estados, interesa su mantenimiento y extensión ya que la coincidencia en él evita situaciones de doble imposición.

En consecuencia, como hemos visto anteriormente el poder tributario es una posición jurídica, abstracta y permanente y tiene diversas manifestaciones concretas y limitadas. Se ha dicho que frente al poder tributario los sujetos de derecho están en una situación de sujeción. Esto significa que la posición de los privados no es la misma que frente al acreedor civil (donde la situación es de obligado). Vale decir, que el sujeto de derecho esta inerme (jurídicamente). La afirmación es más discutible, concretamente, no es cierta, el estudio del poder tributario es del mayor interés en un Estado Social y Democrático de Derecho porque permite conocer su origen y legitimación) sus manifestaciones puntuales y tipificadas, sus límites y control. Empero, un poder estrictamente jurídico.

Finalmente la existencia del poder tributario no determina por si sola una obligación de dar o de hacer a cargo de los sujetos privados antes citados. Es necesario un hecho concreto previsto en la ley ante cada obligación concreta, la tributación es económica y sociológicamente, un fenómeno de “flujo continuo” pero jurídicamente no. El derecho permite discutir las manifestaciones del citado poder y exige la interposición entre él y la obligación concreta de un hecho determinado y aislado y con una efectualidad preterminada consagrada en la ley. In fine.

### **Poder tributario originario y derivado**

Para establecer la diferencia entre poder tributario originario y derivado, se debe partir de la forma federal de gobierno adoptada para el Estado Venezolano por nuestra Constitución, al conformarlo por tres niveles territoriales: la República, los Estados y los Municipios, dotándolos de autonomía, personalidad jurídica y estructura orgánica propia.

La diferencia tiene su origen, según doctrina de amplia aceptación, en la fuente de donde emana el ejercicio del poder tributario. Para la mayoría de los tratadistas, el poder tributario originario nace de la propia Constitución; mientras que el poder tributario derivado surge de la ley, a través de la cual el órgano con poder originario lo trasfiere a otro que no lo posee. Es por ello que, en opinión de Humberto D'Ascoli Centeno, los entes dotados de poder tributario derivado, tienen un poder de legislación de segundo grado, por cuanto sólo pueden dictar leyes tributarias dentro de una competencia previamente enmarcada dentro de los límites y alcances fijados por el ordenamiento legal que le ha delegado el poder. En efecto, dice el autor:

[...] ...la distinción entre poder tributario originario y derivado es forzoso referirla a la organización constitucional, al reparto de atribuciones que el constituyente haya establecido; sólo del análisis previo de las normas constitucionales que regulan el ejercicio de los poderes tributarios y su distribución entre las distintas colectividades territoriales que conforman un Estado, podremos saber si estamos en presencia de un poder originario o derivado, ya que no será igual la distribución del poder tributario en un Estado Unitario que en un Estado regido por un método federal [...].<sup>11</sup>

A esta opinión se une Romero-Muci, para quien:

[...] El Poder Tributario consiste en la facultad de establecer tributos, y se dice que es originario –como hemos visto– cuando emana de la propia Constitución Nacional. Por contraste, es derivado cuando el ente público lo posee por delegación del ente público con poder originario [...].<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> D'Ascoli Centeno, Humberto. La Aplicabilidad de las Normas Procedimentales previstas en el Código Orgánico Tributario, a la tributación municipal. *Revistas de Derecho Tributario*. Abril, Mayo y Junio de 1995. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1995. Pág. 10.

<sup>12</sup> Romero Muci, Humberto. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local*. 1936 – 1996, tomo 1, editorial jurídica venezolana. Caracas – Venezuela. 1997. Pág. LIX.

Villegas, Giuliani Fonrouge y Sainz De Bujanda sustentan una opinión similar a la de nuestros autores. Los dos primeros sostienen, haciendo referencia a la República Argentina, que tanto la Nación como las provincias están dotadas constitucionalmente de potestad tributaria originaria, si se toma en cuenta que en el texto constitucional se delimitan los poderes tributarios y se definen los tributos que corresponden a la Nación y a las provincias. Los municipios, en cambio, no tienen facultades expresamente definidas en la Constitución, sino que éstas nacen de las constituciones provinciales, según lo dispone la Carta Magna, por lo que se considera que el poder tributario de los entes locales es de carácter derivado, esto es, por delegación.<sup>13</sup>

En íntima unión con lo expuesto hasta el momento, Sainz De Bujanda, considera que la distinción entre poder financiero... como él denomina al poder tributario originario y derivado, reviste un carácter técnico que se basa en el rango de la norma que reconoce el poder. Así, el poder originario es el establecido por la Constitución, y el derivado, el reconocido por normas subordinadas a aquélla, como son las leyes orgánicas y las leyes ordinarias.<sup>14</sup>

Sobre la base de la doctrina tradicional, en Venezuela sólo la República dispone de un poder amplio en materia tributaria, incluyendo la competencia residual, según se establece en el numeral 12 del artículo 156 de la CRBV. Los Estados y los Municipios, ejercen un poder restringido, pero siempre de carácter originario, restricción que se materializa en limitaciones derivadas de los principios constitucionales tributarios.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> Giuliani Fonrouge y Sainz De Bujanda, citados por Marco A. Crespo A. Lecciones de Hacienda Pública Municipal, Caracas Marzo 2010. Pág. 55.

<sup>14</sup> Sainz De Bujanda Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. 10<sup>o</sup> Edición, Universidad Complutense Facultad de Derecho. Madrid – España. 1993. Pág. 76.

<sup>15</sup> Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5453, de fecha 24 de Marzo de 2000. Artículo 156 numeral 12.

En resumen, cada uno de los tres niveles político-territoriales constitucionales en que se organiza el Estado Venezolano (República, Estados y Municipios), ejerce el poder tributario originario, por cuanto es el mismo texto constitucional el que define en qué consiste y cuál es el alcance del poder para cada nivel, a diferencia del poder tributario derivado que se fundamenta en ley aprobada por el órgano legislativo que detenta el poder originario. Un ejemplo de poder tributario derivado, es la asignación de tributos a los Municipios por mandato constitucional, que requieren de una ley especial para su aplicación, como sucede con el Impuesto Territorial o sobre predios rurales, aún no creado. De igual manera, se incluyen dentro de la potestad tributaria derivada, el Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias y la tasa por expedición de licencias para la venta de bebidas alcohólicas.

La doctrina patria sobre la distinción entre poder tributario originario y derivado, no cuenta, sin embargo, con el respaldo de tres grandes estudiosos de la materia, como son Adriana Vigilanza García, Ezra Mizrachi y Manuel Rachadel, quienes reconocen que sólo el Poder Nacional goza de poder tributario originario, por no aceptar limitaciones impuestas por otro nivel de gobierno, mientras que los poderes estatal y municipal, tienen una competencia tributaria derivada. Vigilanza García basa su tesis en el artículo 156, numeral 13 de la Constitución, según el cual: “Es de la competencia del Poder Nacional... 13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales”.<sup>16</sup>

No hay duda, para la autora, que la norma nos impone diferenciar entre “categorías” de “potestades” tributarias; sin embargo, queda claro que la única potestad originaria es la que corresponde a la Nación; las otras

---

<sup>16</sup> Adriana Vigilanza García, Ezra Mizrachi y Manuel Rachadel. Citados por Marco A. Crespo A. Lecciones de Hacienda Pública Municipal. Caracas Marzo 2010. Pág. 56 y siguientes.

potestades serán “potestades derivadas”, por estar supeditadas, más tarde o más temprano, a limitaciones establecidas por una ley nacional. Por otra parte, refuerza su posición doctrinaria cuando afirma, que la mera atribución constitucional de tributos determinados a un ente político-territorial no es suficiente para calificar de originaria a la potestad atribuida a dicho ente, por cuanto:

[...] lo que debe caracterizar al poder tributario originario, para darle utilidad al concepto, es que la posibilidad jurídica de crear tributos (poder tributario) se extienda a escoger la manifestación de riqueza que se va a agravar y a no aceptar una potestad superior que limite o condicione esa escogencia, a excepción de la propia Constitución, como es obvio. [...].<sup>17</sup>

En relación con este mismo asunto, Ezra Mizrachi expresa lo siguiente: “ya no es sostenible la existencia de potestades tributarias de los entes menores, pues corresponde al Poder Nacional la creación de tributos no asignados en la Constitución a Estados y Municipios”. Igualmente sostiene Antonio Planchart Mendoza, para quien:

[...] la potestad tributaria originaria es la posibilidad de que un ente escoja la manifestación de riqueza gravada y el vínculo que determinará la relación entre dicho ente y quien fungirá como sujeto pasivo de la obligación tributaria, concepción que se aparta, evidentemente, de la doctrina tradicional que califica la potestad tributaria originaria como aquella que deviene directamente de la Constitución, y la derivada como aquella que le es atribuida por ley [...].<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> Mizrachi, Ezra. Potestades Tributarias de los entes políticos territoriales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Quintas Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario: Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999. Livrosca Caracas 2000. Pág. 226 – 227.

<sup>18</sup> Planchart Mendoza, Antonio. Reflexiones en torno a la base imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar. En temas sobre tributación municipal en Venezuela. Obra colectiva. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas 2005. Pág. 278.



De lo antes expuesto prevalece la tesis según la cual, la potestad tributaria originaria se fundamenta en la Constitución, aun cuando sea a través de la ley como se hace efectiva esa facultad, sin descontar las limitaciones que, para su ejercicio, condicionan disposiciones tanto constitucionales como legales, especialmente cuando se trata de entes menores como el Municipio.

### **Poder tributario y potestad tributaria.**

Uno de los temas más interesantes en el estudio de las Finanzas Públicas, es el que se relaciona con la creación de tributos por parte del Estado, especialmente cuando éste adopta para su gobierno la forma representativa federal, como en el caso de Venezuela. Abordar el tema no resulta tarea fácil si se toma en cuenta la diversidad de opiniones y posiciones doctrinales sobre dos términos que para unos tienen diferentes significados y para otros significado equivalente, como son poder tributario y potestad tributaria. Es por ello, que iniciaremos nuestro análisis con la posición que, sobre el particular, han adoptado especialistas extranjeros y nacionales, para luego establecer la diferencia entre lo que, igualmente, ha sido motivo de discusión no pacífica, la potestad tributaria originaria y la derivada.

Entre los autores extranjeros hemos escogido tres, por la claridad de sus conceptos y la trascendencia de sus obras; ellos son: los argentinos Héctor Villegas y Carlos M. Giuliani Fonrouge y el español Fernando Sainz de Bujanda, cuyas posiciones pasamos a describir a continuación, en un esfuerzo de apretada síntesis.

Para Villegas, el estudio de los términos poder tributario y potestad tributaria, debe iniciarse aclarando el concepto de soberanía. Apunta el autor, que para la ciencia política la soberanía significa “estar por encima de todo y

de todos”. La soberanía reside en el pueblo y de ella emana, entre otros múltiples poderes y facultades, el poder tributario, que se define como “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía” . Del poder tributario surge, en primer lugar, la potestad tributaria, que es la facultad de dictar normas jurídicas de las cuales nace para ciertos individuos la obligación de pagar tributos, esto es, la “facultad estatal de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos”, lo cual, traducido al campo jurídico, implica la posibilidad de dictar normas generadoras de contribuciones que las personas deben entregar coactivamente, para atender las necesidades públicas. Desde este punto de vista, si la potestad tributaria viene atribuida por ley, será posterior, lógica y cronológicamente, al poder tributario que se fundamenta en la soberanía. Queda claro, entonces, que la potestad tributaria se ejerce a través de los órganos legislativos y sobre la base de leyes formales que contendrán los elementos del tributo y de la obligación tributaria.<sup>19</sup>

Giulani Fonrouge, coincide con Villegas en la definición de poder tributario y su origen basado en la soberanía, cuando expresa: “el poder tributario consiste en la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones), o sea, el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario”, definición que comparte con Bielsa, pero añadiendo que el poder tributario es inherente al Estado (Nación, provincias, municipios) y nace, permanece y se extingue con él, de donde se origina que no puede ser objeto de cesión o delegación; pertenece al Estado, y no al cuerpo político que en la organización de cada país tiene por misión ejercerlo

---

<sup>19</sup> Villegas M. José L. Derecho Administrativo Municipal. Librería y Galería sin Limite. San Cristóbal 2007. Pág. 287.

(poder legislativo).<sup>20</sup> Tampoco halla diferencia sustancial entre vocablos como poder tributario y potestad tributaria, aun cuando en su obra utiliza la expresión poder, por estar en la tradición argentina, sin que ello obste a la utilización de potestad cuando la frase lo haga aconsejable. Algo diferente ocurre, sin embargo, con las expresiones poder tributario y competencia tributaria, en tanto la primera viene a ser el poder de gravar, como hemos visto, mientras que la segunda sería la facultad de ejercitar ese poder en el plano material, por lo que ambas cosas pueden coincidir, pero no es forzoso que así ocurra, por cuanto se manifiestan en esferas diferentes, conceptual una y real la otra. Puede haber órganos dotados de competencia tributaria y carente de poder tributario, esto es de hacer efectiva la prestación, como sería el SENIAT, en el caso de Venezuela.

La opinión de Sainz de Bujanda, no se diferencia de la de los autores precedentes, en cuanto se refiere a basar el poder tributario -que él denomina poder financiero-, en el concepto de soberanía; sin embargo, establece una diferenciación entre poder y potestades financieras, al considerar que el primero se reduce a la facultad de dictar leyes (poder legislativo), empleando potestad cuando se alude al aspecto administrativo del gravamen atribuido siempre por el ordenamiento jurídico, esto es, por la ley.

La doctrina patria no es pacífica en cuanto al significado de los términos poder tributario y potestad tributaria. Ezra Mizrachi y Leonardo Palacios Márquez, consideran que existe diferencia entre ambas expresiones. El primero sostiene, en ponencia que bajo el título Potestades Tributarias de los entes político-territoriales, fuera presentada en las V Jornadas Venezolanas De Derecho Tributario, que el poder tributario así, sin calificativos está

---

<sup>20</sup> Fonrouge, Giuliani. Citados por Marco A. Crespo A. Lecciones de Hacienda Pública Municipal. Caracas Marzo 2010. Pág. 57

íntimamente vinculado a esa dimensión de imperio del Estado, inherente a la soberanía y que se concreta en la distribución de potestades tributarias, bien en un marco constitucional, o en uno legal, entre las entidades político-territoriales que integran el Estado. Reserva el término “potestad tributaria” para aludir a las atribuciones que, con mayor o menor grado de autonomía, son ejercidas por las entidades territoriales.

Palacios Márquez, por su parte, considera que el poder tributario es la facultad para la creación o modificación de tributos, mientras que potestad tributaria se refiere a la reglamentación de las leyes tributarias y al desarrollo de la actividad administrativa, que se concreta en el mandamiento general y abstracto contenido en la norma jurídica.<sup>21</sup>

La diferencia entre poder y potestad tributaria, según la doctrina radica en que el Poder Tributario se refiere a la facultad de los entes públicos territoriales de crear tributos, es decir, de elevar determinados hechos a la condición de objetos de imposición y de regular los elementos del tributo que se crea, todo ello mediante la promulgación de un acto de rango legal. La potestad tributaria, o mejor, las potestades tributarias, en cambio, alude a las facultades y deberes que la ley asigna a la Administración, no necesariamente a los entes públicos territoriales para recaudar los tributos, tales como la realización de fiscalizaciones o la determinación de la obligación tributaria. Como puede verse, ambas figuras operan en planos distintos: el poder tributario, en el ámbito nacional, tiene como límites la Constitución y se identificará con el poder de legislar; la potestad tributaria se refiere a competencias de la Administración legalmente conferidas, se traduce en actos de ejecución de la ley y tiene una jerarquía similar a la de las potestades sancionatoria, revocatoria, anulatoria, convalidatoria o

---

<sup>21</sup> Palacios M. Leonardo. Políticas de reducción de evasión de los Tributos Municipales: Propuesta para una Modernización y Reforma de la Administración Tributaria Local, en tributación municipal en Venezuela: Aspectos jurídicos y administrativos, PH editorial C.A. Caracas 1996. Pág. 86.

expropiatoria. De esta manera, el concepto de potestades administrativas, incluidas las tributarias, englobaría fenómenos de similar rango y características y podría ser objeto de un tratamiento unitario

Sobre la base de las posiciones doctrinarias antes explicadas se concluye, que existe consenso al considerar al poder tributario como facultad del Estado para exigir unilateralmente determinados tributos, con fundamento en la soberanía y ejercida mediante ley. No existe unidad de criterio para diferenciar poder tributario y potestad tributaria. Para Villegas, la potestad tributaria es cronológicamente posterior al poder tributario, como facultad de dictar normas jurídicas de las cuales nacen los tributos. Para el resto de los autores, con variante de palabras, la potestad tributaria alude a las facultades y deberes que la Ley asigna a la Administración para recaudar los tributos.<sup>22</sup>

### **Potestad Tributaria**

Se puede definir a la potestad tributaria como:

.....la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial.....importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender las necesidades publicas....es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención. (Villegas, 1992, p.186).

Es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para

---

<sup>22</sup> Villegas, H.B. 2002. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ediciones Astrea. 8va Edición Buenos Aires, pág. 252.

que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas.

## **POTESTAD TRIBUTARIA EN VENEZUELA**

De acuerdo a la división política-administrativa de la República Bolivariana de Venezuela y a su concepción de Estado Federal, tanto la República como los Estados y los Municipios, cuentan con un organismo administrativo tributario que opera independientemente en los tres niveles de poder, de acuerdo a las facultades y competencias que le son atribuidas por la Constitución Nacional y las leyes respectivas. Dichos organismos están regidos por los principios de integridad territorial, autonomía, coordinación, cooperación, solidaridad interterritorial y subsidiariedad lo cual les permite actuar coordinadamente entre ellas para que en conjunto armonicen el sistema tributario nacional, cumplan los fines del Estado y apoyen el proyecto general del país.

**EN EL AMBITO NACIONAL:** Corresponde al Poder Publico Nacional la creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas; de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios; de los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco; y de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidos a los Estados y Municipios por la Constitución o por la ley.

Igualmente corresponde al Poder Publico Nacional la legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades

tributarias; la creación y organización de los impuestos territoriales o sobre predios rurales y sobre transacciones inmobiliarias.

La Administración Tributaria Nacional constituye un órgano de ejecución de la República con competencias tanto en el área de rentas internas como en el campo aduanero. Se identifica con el nombre “Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)”, es un organismo autónomo sin personalidad jurídica con autonomía funcional, técnica y financiera, adscrito al Ministerio Popular para las Finanzas (MF). De acuerdo a la normativa legal, le corresponde la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduaneras y tributarias fijadas por el Ejecutivo Nacional. Opera a través de las Gerencias Regionales de Tributos Internos, distribuidas de acuerdo a las regiones administrativas en las cuales se divide el país.

**EN EL AMBITO ESTADAL:** Es de la competencia exclusiva de los Estados, la organización, recaudación, control y administración de los ramos tributarios propios, según las disposiciones de las leyes nacionales y estatales; en este orden de ideas Corresponde a los Estados, los impuestos, tasas y contribuciones especiales que se les asigne por ley nacional, con el fin de promover el desarrollo de las haciendas públicas estatales; el producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales.

La Administración Tributaria Estatal, al igual que la de la República, corresponde a un organismo autónomo, sin personalidad jurídica creada para administrar y recaudar los ramos tributarios que le son propios a los Estados. Opera en cada uno de los 23 Estados que conforman la Nación y en el Distrito Metropolitano de Caracas y, está adscrita a las distintas gobernaciones. Se le denomina según la identificación que le otorga el Gobierno Estatal al cual representa, lo que quiere decir que tiene nombres

diferentes para cada uno de los Estados e inclusive para el Distrito Metropolitano.

**EN EL AMBITO MUNICIPAL:** La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que la Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades. Los Municipios tendrán para sí: los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar; los impuestos sobre inmuebles urbanos; sobre vehículos; espectáculos públicos; juegos y apuestas lícitas; propaganda y publicidad comercial; la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades sobre cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística; el de territorio rural o sobre predios rurales; la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios Nacionales o Estadales, conforme la ley de creación de esos tributos; el producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias como por ejemplo, las previstas por la legislación Inquilinaria en la provincia y las demás que le sean atribuidas.

La Administración Tributaria Municipal, corresponde a un organismo autónomo descentralizado, sin personalidad jurídica, creado con la finalidad de asegurar la eficiencia, liquidación y recaudación de los tributos municipales. Opera en los distintos municipios existentes en el país (335 municipios) y está adscrita a las distintas alcaldías. Se le denomina según la identificación que le otorga el Gobierno Municipal al cual representa, lo que quiere decir que es diferente para cada alcaldía.

Como se puede observar en Venezuela se reproduce la misma organización institucional de la administración tributaria en sus tres niveles de poder; así pues, en relación a las funciones sucede lo mismo. La



administración tributaria venezolana posee una serie de funciones que son altamente reconocidas por la doctrina jurídica, entre las cuales es importante mencionar la asistencia ciudadana, la que adquiere cada vez más relevancia en el mundo moderno.

Esta función forma parte de la visión de las administraciones tributarias modernas mundiales, donde el cumplimiento voluntario y la concepción del contribuyente como cliente, juegan un papel relevante a la hora de ejercer sus funciones. Cuando se habla de cumplimiento voluntario, varios autores e instituciones como Casado (2001), Gordo (2002), Robles (2002) Méndez (2004), la Agencia Estatal de Administración Tributaria Española (2001), el CIAT (2001) y el SENIAT (2006) lo asocian a factores intervinientes como la falta de cultura tributaria, lo que significa que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado en cualesquiera de sus manifestaciones. Igualmente, cuando se trata lo concerniente a la concepción del contribuyente como cliente se asocia a la falta de cumplimiento de las expectativas de los mismos en cuanto a la prestación de servicios dirigidos, personalizados y de calidad por parte de los organismos tributarios.

En la República Bolivariana de Venezuela el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) utiliza diferentes estrategias para combatir no solo el incumplimiento de las obligaciones tributarias, sino también para transformar su institucionalidad y visión del contribuyente como su principal aliado a través de planes y/o mecanismos de educación, difusión, asistencia al contribuyente, fiscalización y modernización institucional, dirigidos a minimizar los niveles de incumplimiento. Estos planes han estado enmarcados y armonizados plenamente con los Lineamientos Económicos del Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social 2001-2007 y se conocen como el Plan de Modernización de la Administración Aduanera

y Tributaria, el Plan General de Fiscalización del SENIAT, el Plan Evasión Cero y Plan Contrabando Cero.

A través de dichos planes, el SENIAT proporciona a la nación los recursos necesarios por vía de la recaudación de rentas de origen no petroleros y establece nuevos lineamientos y estrategias, que permiten, mediante la función de fiscalización y verificación, cumplir con el objetivo propuesto de tener presencia fiscal a nivel nacional, para verificar el cumplimiento de los deberes formales, fomentar el riesgo subjetivo, realizar operativos especiales de divulgación, consolidar una cultura tributaria de calidad en el país y reestructurar la función pública. Estos planes según lo expresado por el Ex-Superintendente Nacional del SENIAT Vielma (2007) se elaboran y ejecutan para lograr un acercamiento con el contribuyente.

### **Fuentes del Poder Tributario**

1. La Constitución de la República y
2. Los Tratados Internacionales.

### **La Administración Tributaria**

El Código Orgánico Tributario dicta una serie de normas que buscan llevar a cabo ciertas operaciones aduaneras con bases legales, cada una de estas leyes se han creado para el fin cumplimiento de las formalidades exigidas para el desempeño de las Aduanas y sus actividades.

Tanto el Poder Nacional, Estatal y Municipal, ejecutan una competencia territorial exclusiva en materia aduanera, cada entidad posee la administración de su propia Hacienda Pública, regida por los principios de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Podemos decir entonces que el Poder Tributario es una entidad jurídica del Estado que en cualquiera de sus niveles territoriales (nacional, estatal o

municipal) puede ejercer y exigir contribuciones con respecto a los bienes y personas que se encuentren bajo su dominio, así como la reglamentación, legislación, cobro, recaudación, fiscalización y verificación de las obligaciones tributarias.

Por ello la importancia de la Administración Aduanera, que es aquella que nos permite saber, indagar y conocer todo lo relacionada a esta materia y de allí su importancia para cada uno de los contribuyentes y para el Estado ya que son ellos los que deben mantener la paz social y armonía social colectiva.

## **ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Órgano o Ente del Poder Publico Nacional, Estadal o Municipal cuyo objetivo primordial es la recaudación de los tributos atribuidos a su competencia por mandato de la constitución y la ley. En este sentido, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece que la Administración Tributaria Nacional gozara de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.

## **FACULTADES, FUNCIONES, DEBERES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

La Administración Tributaria como ente del Estado, tiene la facultad para recaudar los tributos, fondos, intereses, sanciones y a accesorios según lo establezca la Ley, es decir, ejecutar todo lo referente a la fiscalización y el cumplimiento de las Leyes tributarias para adoptar normas administrativas conformes a lo establecido en el Código Orgánico Tributario, así como establecer sistemas de información, análisis estadístico, económico y

tributario, suscribir convenios interinstitucionales con organismos nacionales e internacionales para el intercambio de información, dictar normas, leyes y procedimientos para la aplicación e interpretación de las mismas, las cuales deben publicarse en Gaceta Oficial.

Reajustar la Unidad Tributaria previa opinión de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, además de inspeccionar la actuación de los funcionarios para establecer las identidades de las personas que estén incurriendo en ilícitos aduaneros para ser sancionados según lo establezca esta Ley.

## **FUNCIONES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

La Administración Tributaria es el Ente encargado por el Ejecutivo Nacional para realizar la recaudación ejecutar procedimientos de verificación y fiscalización de los tributos controlando y ejerciendo una inspección sobre las actuaciones de los entes pasivos, está facultado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias según normas y leyes establecidas luego de determinado el hecho imponible.

Se encuentra preparada para desarrollar sistemas de información y de análisis estadístico económico, y tributario también para implementar aplicar y divulgar leyes referentes a esta materia.

La Administración Tributaria dispone de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias entre las cuales se tiene:

1. Practicar fiscalizaciones las cuales se autoricen a través de providencia administrativa.
2. Realizar fiscalizaciones en sus propias oficinas a través de las declaraciones presentes por los contribuyentes y responsables considerando la información suministrada por los comprobantes de la actividad que

realicen.

3. Verificar la validez de documentos e información suministrada a la Administración Tributaria exigiendo la exhibición de libros contables o presentándose en las oficinas para cualquier otra información

4. Adoptar mecanismos que impidan el resguardo de documentos importantes desaparición o destrucción de los mismos.

La administración tributaria realiza la determinación de la obligación sobre los siguientes sistemas

**Base cierta:** cuando la determinación es realizada con apoyo de elementos comprobados y verificados conociendo de forma directa el hecho imponible.

Y;

**Base presuntiva:** cuando existen elementos que permiten inferir el monto de la obligación y estos se pueden determinar cuando el responsable o contribuyente se encuentre incurriendo en un ilícito como; que no permitan el acceso a información contable y obstaculicen el desarrollo de la fiscalización , que lleven doble contabilidad, que no se encuentre presenta los libros y registros contables y que hayan omisiones de las operaciones primordiales de la empresa como registros alterados, que no cuenten con los soportes necesarios que no esté establecido las obligaciones sobre la valoración de inventarios entre otros.

El resguardo Nacional es ejercido por la Fuerza Armada nacional como apoyo a la Administración Tributaria para realizar las respectivas investigaciones de los organismos que incurran en la participación de defraudar al Estado. Violando las normas tributarias. Interactuando entre si para dar cumplimiento a las normativas vigente y prestando toda la cooperación necesaria para prestar auxilio, apoyo logístico, apoyo en la intervención de documentos, en el caso de que contribuyentes o responsables opongan resistencia a alguna actividad de fiscalización entre otros.

Los Contribuyentes, Responsables o Terceros se encuentran en la obligación de cumplir con los deberes formales que se encuentran inmersos en la ley, ya que en la tarea de fiscalización deben cumplir con los Reglamentos ya que la Administración Tributaria cada vez se hace más severa en las sanciones para motivar a que contribuyentes y responsables lleven sus contabilidades al día y no incurran en delitos al Estado que se resumen en ilícitos tributarios. Y es importante que contribuyentes y responsables colaboren y den la información veraz para que pueda ser establecido el monto de la obligación tributaria.

## **PRINCIPIOS GENERALES EN MATERIA TRIBUTARIA ASUMIDOS EN LA CONSTITUCION DE LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA.**

Los Principios Tributarios contemplados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), constituyen límites a la actividad coactiva del Estado en relación al ejercicio de su potestad tributaria. Estos principios, en opinión de varios autores se identifican con aquellos reconocidos por la doctrina universal. Además, en tal sentido constituyen los límites dentro de los cuales el poder legislativo debe ejercer su potestad de crear tributos, el poder ejecutivo exigirlos y el poder judicial dirimir las controversias que surjan entre el Estado y los ciudadanos con motivo de las actuaciones de aquellos dos poderes, principalmente destinados a obtener un sistema tributario en el cual estén consagrados la seguridad jurídica y la justicia.

### **PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

Los tributos se debe establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstracta, impersonales y emanadas del poder legislativo". Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los

contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones al mismo que ya en su defecto parte de su patrimonio es tomado por el Estado. "El Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada para su placer."

Los caracteres esenciales de tributos, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria esté consignado expresamente en la ley, de tal modo de que el Estadojo sea arbitrario de la autoridad ni del cobro del impuesto, sino que el sujeto pasivo pueda conocer la mejor forma de contribuir con los mismos.

Por otra parte, Sainz de Bujanda (1993) señala:

El principio de legalidad o de reserva de ley es un instituto de carácter constitucional que constituye el eje de las relaciones entre el poder legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas, que persigue precisamente excluir para ciertas materias la posibilidad de formación por vía distinta a la legislativa. (p.102).<sup>23</sup>

## **PRINCIPIO DE GENERALIDAD**

Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o cultura. La generalidad surge del artículo 133 del Constitución Nacional ya que ordena que sin excepción "toda

---

<sup>23</sup> Sainz de Bujanda Fernando. 1993. Lecciones de Derecho Financiero 10º edición Madrid – España, Universidad Complutense. Facultad de Derecho pág. 102.

persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.<sup>24</sup>

Igualmente este principio se relaciona con el de capacidad contributiva, como señala Sainz de Bujanda (1993), que señala respecto al principio de generalidad lo siguiente:

El principio de Generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imponibles tipificados por la ley. Es decir, que no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de la capacidad contributiva. (p.104).<sup>25</sup>

## **PRINCIPIO DE IGUALDAD**

Conforme a este principio no debe excluirse a ningún sector de la población para el pago del tributo. El principio de igualdad establece en artículo 21 de la Constitución Bolivariana de Venezuela que "todas las personas son iguales ante la ley, en consecuencia:

1.- No se permitirá discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquella que, en general, tenga por objeto o por resultado anular el reconocimiento, goce o de ejercicio en condición de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona .

---

<sup>24</sup> Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453, de fecha 24 de Marzo de 2000. Artículo 133.

<sup>25</sup> Sainz de Bujanda Fernando. 1993. Lecciones de Derecho Financiero 10ª edición Madrid – España, Universidad Complutense. Facultad de Derecho pág. 104.



2.- La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva, adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables.

3.- Sólo se dará el trato oficial de ciudadano o ciudadana, salvo las fórmulas diplomáticas.

4.- No se reconocen títulos nobiliarios ni distinciones hereditarias."<sup>26</sup>

Sainz de Bujanda (1993), por su parte, considera que dicho principio se concatena con la idea de igualdad, la cual es la expresión lógica del valor de justicia, por tanto:

...el principio de igualdad es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás. Supone, obviamente, este principio que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los contribuyentes. Pero, naturalmente, esta igualdad no puede ser igualdad puramente aritmética. La verdadera igualdad exige tratamiento desigual en situaciones desiguales...(p.106).<sup>27</sup>

### **Principio de Capacidad Contributiva**

Este principio se encuentra consagrado en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, así:

El sistema tributario procurara la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentara en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

---

<sup>26</sup> Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453, de fecha 24 de Marzo de 2000. Artículo 21.

<sup>27</sup> Sainz de Bujanda Fernando. 1993. Lecciones de Derecho Financiero 10º edición Madrid – España, Universidad Complutense. Facultad de Derecho pág. 106.

## **Principio de Progresividad**

Este principio describe que a mayor capacidad económica mayor será el pago producido ya que habrá un alto nivel de vida de la población dando paso a la obtención de un sistema tributario eficiente para la recaudación de los tributos.

González y Lejeune (2000) señalan que:

.....se trata de un modo de tributación en que éste es más que proporcional. Es decir, los tipos de gravamen aplicables (ya que a través de ellos es como fundamental pero no exclusivamente opera la progresividad) varían aumentando progresivamente a medida que varían también, las magnitudes de la renta, patrimonio y eventualmente gasto utilizadas como base para cuantificar el tributo. (p.160).<sup>28</sup>

## **Principio de no Confiscación**

Establece que no debe cobrarse el tributo de manera personal, s decir, ninguna persona podrá ser sometida a esclavitud o servidumbre ya que el trato con las personas y en particular con las de niños, mujeres y adolescentes en todas sus formas estarán sujetas a las normas previstas en la ley.

En lo dispuesto en el artículo 116 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela se establece que:

.....no se decretaran ni ejecutaran confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta constitución. Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme, los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público, los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público y los bienes provenientes de las actividades comerciales, financieras o

---

<sup>28</sup> González, E y Lejeune, E. 2000. Derecho Tributario 1. Segunda Edición. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones. Pág. 160.

cualesquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes.<sup>29</sup>

## **PRINCIPIO PECUNIARIO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

Según el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela “no podrán establecer obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales”. Queda así excluida cualquier forma de trabajo humano como forma de contraprestación tributaria.<sup>30</sup>

## **PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD**

La norma constitucional que lo consagra corresponde con el artículo 24 que establece:

Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimientos se aplicaran desde el momento mismo de entrar en vigencia, aun en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimaran en cuanto beneficien al reo o a la rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.

## **PRINCIPIO DE LA TUTELA JURISDICCIONAL**

Este principio se colige del artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que señala:

Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente. El Estado garantizara una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma,

---

<sup>29</sup> Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453, de fecha 24 de Marzo de 2000. Artículo 116.

<sup>30</sup> Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453, de fecha 24 de Marzo de 2000. Artículo 317.

independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles.<sup>31</sup>

## **PRINCIPIOS NO CONSTITUCIONALES**

### **Principio de Certeza**

Señala que el tributo debe estar establecido con todo lo relativo a éste lo más claro posible.

### **Principio de Simplicidad**

Debe ser lo más simple posible para el acceso del contribuyente.

### **Principio de Suficiencia**

Se relaciona con el principio de simplicidad, y éste se traduce que en menor número de tributos mayor será la recaudación. Se hará más eficiente porque si los tributos son pocos se necesita que sean altamente rendidores.

## **OBLIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Es un deber de todos los ciudadanos es ayudar al Estado a cumplir con los gastos públicos de la nación, a través del pago de tasas, impuestos y contribuciones establecidas, pues este es el deber social de todo contribuyente y el Estado tiene la obligación de satisfacer las necesidades de la población en la construcción de hospitales y dotarlos, establecer adecuadas vías y medios de transporte, garantizar la vivienda y la seguridad social.

---

<sup>31</sup> Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453, de fecha 24 de Marzo de 2000. Artículo 26.

El artículo 19 de la Constitución dispone:

El Estado garantizará a toda persona, conforme al principio de progresividad y sin discriminación alguna, el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos. Su respeto y garantía son obligatorios para los órganos del Poder Público, de conformidad con esta Constitución, con los tratados sobre derechos humanos suscritos y ratificados por la República y con las leyes que los desarrollen.<sup>32</sup>

Es decir, que el Estado tiene la obligación de respetar y garantizar el cabal cumplimiento de los derechos humanos entendiendo que estos son los fines primordiales y uno de los deberes consagrados en la Carta Magna.

Por tal razón la Administración Tributaria es un órgano del Poder ejecutiva Nacional, adscrita al Ministerio de Finanzas que está sometido a todas las obligaciones constitucionales y legales correspondientes. Es por ello que al SENIAT le corresponde la aplicación de la Legislación Aduanera y Tributaria, así como de los impuestos nacionales internos y externos, inspeccionar el control, inspección y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias para reducir la evasión fiscal.

Para ello el SENIAT aplica ciertas normativas en nuestro país, todo con la finalidad de ayudar al contribuyente de manera voluntaria y no forzosa a cumplir con sus obligaciones fiscales. Al visualizar todo esto podemos apreciar grandes responsabilidades que el contribuyente podrá ejercer, teniendo al SENIAT como ente para garantizar este ejercicio.

### **Procedimientos Aduaneros y Tributarios**

Son un conjunto de normas contempladas en el Código Orgánico Tributario, que constituyen leyes de amplias facultades para la Administración Tributaria el cual funciones como ente recaudador, controlador y recaudador de tributos en el Sistema de Tributos Venezolano.

---

<sup>32</sup> Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453, de fecha 24 de Marzo de 2000. Artículo 19.

## **Providencia Administrativa**

Es un documento emanado de la Administración Pública en cumplimiento de las potestades y facultades previstas en el ordenamiento jurídico de carácter general o particular según sea el caso.

Para aplicar estos procedimientos administrativos contemplados en el Código Orgánico Tributario, es necesario que la Providencia Administrativa autorice o designe a funcionarios adscritos a los departamentos para el cumplimiento de los deberes formales de fiscalización y obligaciones tributarias o algún hecho imponible a los sujetos pasivos pertenecientes a las respectivas regiones.

## **Fundamento Legal**

Estas normas y leyes se encuentran contenidas en:

- La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
- Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.
- Código Orgánico Tributario; y,
- Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

## **Funciones de la Gerencia Jurídica Tributaria:**

- Dirigir las actividades relacionadas con la gestión de la gerencia
- Impartir la instrucción para las funciones correspondientes.
- Unificar los criterios de interpretación, en el proceso de aplicación de la legislación aduanera y tributaria.
- Revisar desde el punto de vista legal y técnico, los proyectos decretos resoluciones y otras disposiciones que se laboren en el SENIAT.
- Asesorar las demás dependencias del SENIAT en materia de interpretación de las leyes tributarias.
- Evacuar las consultas que sean formuladas por los órganos de administración tributaria.

- Participar por instrucción de la gerencia de desarrollo tributario en las negociaciones técnicas nacionales e internacionales en materia tributaria.
- Requerir del nivel operativo el suministro de información en cuanto a las consultas evacuadas
- Asistir, coordinar y controlar al nivel operativo en todo lo referente a lineamientos que unifiquen el criterio de interpretación jurídica en materia tributaria.
- Crear los lineamientos de interpretación jurídica y de políticas que unifiquen los criterios jurídicos tributarios.
- Suministra el material o información necesaria a la oficina de divulgación tributaria y relaciones institucionales para elaborar boletines jurídicos
- Elaborar y publicar en prensa avisos para suministrar información o requerir recaudos del sujeto pasivo.
- Velar por el cumplimiento y ejecución de los criterios de interpretación fijados por parte del nivel operativo
- Llevar el archivo de consulta y su correspondiente respuesta
- Estudiar y aprobar los beneficios impositivos que deriven de los bienes donados en el extranjero
- Crear los lineamientos de interpretación jurídica y de política que unifiquen los criterios jurídicos
- Firmar actos y documentos relativos a las funciones de su competencia.

### **El Sistema Tributario en Venezuela**

Venezuela como uno de los principales países exportadores de petróleo obtenía sus ingresos de este, por lo que no le había tomado real importancia a las tributaciones, considerándose como uno de los países con más baja carga impositiva.

Desde hace algunos años los ingresos provenientes de los recursos petroleros se hicieron insuficientes y cambiantes. Por lo que

el Gobierno en los últimos periodos ha buscado otras formas de financiación que le sean más efectivas.

En este sentido, y desde hace algunos años, se inicio en nuestro país un esfuerzo de modernización del estado cuyo principal objetivo consistió en procurar soluciones a la grave crisis del sistema de las finanzas públicas.

La aplicación de la primera estrategia se inicio en el año 1989, con la propuesta de una administración para el Impuesto del Valor Agregado, que luego fue asumiendo paulatinamente el control de todos los tributos que conformaban el sistema impositivo nacional para ese momento.

A mediados de 1994, se estructura un programa de reforma tributaria, dentro de un esfuerzo de modernización de las finanzas públicas de los ingresos, que en Venezuela se denominó "sistema de gestión y control de las finanzas públicas" (SIGECOF), el cual fue estructurado con el apoyo del Banco Mundial, propiciando así a la actualización del marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional.

Dentro de todos estos cambios que se fueron suscitando en Venezuela en el marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional, también se considero importante dotar al estado de un servicio de formulación de políticas impositivas y de administración tributaria, cuya finalidad consistía en reducir drásticamente los elevados índices de evasión fiscal y consolidar un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero. Este cambio tan relevante se logro a través de la creación del Servicio Nacional Integrado de la Administración Tributaria (SENIAT).

Conjuntamente a la creación del SENIAT, se adopto un sistema de contribuyentes especiales para atender y controlar a los contribuyentes de mayor relevancia fiscal, logrando de esta forma el control de, una parte importante de la recaudación mediante el uso de una menor cantidad de



fondos, reorientando los recursos siempre escasos de nuestra administración hacia los contribuyentes con mayor potencial fiscal.

A partir de la reciente promulgación de la nueva constitución en Diciembre de 1999, el sistema tributario en Venezuela ocupa un lugar destacado en los presupuestos de la nación.

A partir del 16 de Enero de 2002 para hacer frente a los problemas fiscales que tiene el gobierno ante la caída de los precios del petróleo el Presidente de Venezuela Hugo Chávez Frías anuncio crear el Impuesto del Debito Bancario (IDB), con el fin de subsanar parte del déficit fiscal. El gobierno estima que las reformas de los impuestos permitirán obtener este año recursos adicionales.

Candelario (2000), señala que la sistematización tributaria en Venezuela se inicio con la promulgación del Código Orgánico Tributario (1982), sin embargo, a su juicio:

.....un primer análisis del conjunto de nuestros gravámenes nos lleva a afirmar la carencia en nuestra estructura fiscal de criterios y elementos armonizadores. No se advierte que el agregado de tributos vigentes en nuestro país responde a una medida política, económica, financiera y fiscal, que tome en cuenta la estructura económica del país y las características de nuestra economía y que en conjunto propendan a la consecución de los fines establecidos en la constitución. (p.2).<sup>33</sup>

### **Características del Sistema Tributario en Venezuela**

Partiendo de que toda sociedad se constituye con el objetivo de lograr un fin común, se establecen las normas que han de regir su funcionamiento conjuntamente con los organismos que sean necesarios para la realización de este fin colectivo. La constitución de la República Bolivariana de Venezuela contiene los estatutos que rigen el funcionamiento del país, y el

---

<sup>33</sup> Candelario, J. 2000. ¿Tiene Venezuela un Sistema Tributario?. Disponible en [www.http://comunidad.derecho.org/juancandelario/exac/opin/sistem.htm](http://comunidad.derecho.org/juancandelario/exac/opin/sistem.htm) [consulta julio 16 2005].

artículo 136 establece que: "toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos"

Para hacer efectiva esa contribución el estado recurre a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales)

El artículo 316 de la constitución Bolivariana de Venezuela expresa: "el sistema tributario procurara la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación de la calidad de vida de la población y se sustentara para ello en un sistema eficiente para la recaudación de tributos"<sup>34</sup>

En aplicación de esta disposición constitucional, el sistema tributario establecerá la obligación de contribuir en atención a la capacidad económica del sujeto pasivo por lo que los tributos no pueden ser calculados sobre una base proporcional sino atendiendo al principio de progresividad, mecanismo que debe respetarse para que el estado pueda cumplir con la obligación de proteger la economía nacional y lograr un adecuado nivel de vida para el pueblo.

La comprensión de la composición y aplicación de los tributos y del sistema tributario Venezolano, nos ayuda a saber no solo cuáles son nuestras obligaciones, sino también nuestros derechos como contribuyentes. A su vez permite los encargados de planificar las finanzas nacionales determinar cuáles son los criterios que de aplicarse serán más beneficiosos para la población, lamentablemente en nuestro país esto no es tenido en cuenta y los impuestos en vez de constituir un medio del que el estado se vale para equiparar los beneficios de los habitantes, se constituye en el medio de sacarle más a los que menos tienen para beneficio de unos pocos.

---

<sup>34</sup> Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453, de fecha 24 de Marzo de 2000. Artículo 316.

En nuestro país no existe una cultura tributaria, como si existe en otros países desarrollados, tales como los Estados Unidos y España, donde la mayor parte de la renta fiscal proviene de los impuestos, contrariamente a nuestro país, donde más del 90 de la renta fiscal proviene del Petróleo, dependemos casi en un 100% de los ingresos petroleros.

Otro gran problema por el cual atravesamos es que nuestra población desconfía enormemente de los destinos que el Estado le da a los ingresos fiscales, los cuales deberían ser invertidos en obras que nos beneficien a todos y no en proselitismos políticos o en las cuentas bancarias de funcionarios corruptos, finalmente, es necesario señalar que nuestro Sistema Tributario necesita profundos cambios, empezando por cambiar las actuales políticas fiscales, que los ingresos fiscales sean realmente reinvertidos en el país, que se mejoren las técnicas tendientes a evitar la evasión fiscal y concienciar a la población acerca de la importancia de cumplir con el deber constitucional de pagar sus impuestos.

## **CAPITULO II**

### **IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN VENEZUELA**

#### **Impuestos. Definición.**

Surge exclusivamente por la “potestad tributaria del Estado”, principalmente con el objeto de financiar sus gastos.

Su principio rector, denominado “*Capacidad Contributiva*”, sugiere que quienes más tienen, deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de solidaridad.

Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta. Prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realizan determinados, presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

#### **Ventajas y Desventajas de los Impuestos.**

##### **Impuestos Directos**

##### ***Ventajas.***

a) Aseguran al Estado una cierta renta conocida y manejada de antemano.

b) Se puede aplicar mejor una política de redistribución del ingreso.

c) En tiempo de crisis, aunque su quantum decrece, lo es en un menor grado que los impuestos indirectos.

### ***Desventajas***

a) Son muy sensibles a los contribuyentes.

b) Son poco elásticos, y por lo tanto aumentan muy poco en épocas de prosperidad.

c) Se prestan más a la arbitrariedad por parte de los agentes fiscales.

d) Son poco productivos.

e) El contribuyente es más estricto al juzgar los gastos del Estado.

f) Estos impuestos dejan de gravar a un gran sector social.

## **Impuestos Indirectos**

### ***Ventajas***

a) Son poco perceptibles.

b) Se confunden con el precio de venta.

c) Gravan a todo el sector poblacional, aún extranjeros.

d) Son voluntarios en el sentido de que basta con no adquirir el bien para no pagar el impuesto.

e) El causante paga el impuesto en el momento en el que es más cómodo para él.

Sin embargo, hay que aclarar que no es totalmente cierto el caso de los incisos

d) y e) en el sentido de que ciertos bienes de primera necesidad se tienen que adquirir en forma casi obligatoria por los consumidores.

### ***Desventajas***

- a) Recaen más sobre las clases pobres.
- b) No tienen la misma fuerza que los directos en tiempos de crisis, crean déficit agravando aún más la crisis.
- c) Los gastos de recaudación son muy elevados

### **Algunos Órganos Recaudadores de Impuestos**

#### **Nacional:**

##### **Seniat.**

El SENIAT en ejercicio de la competencia que le ha sido conferida sobre la Potestad Tributaria Nacional, tiene bajo su jurisdicción los siguientes impuestos: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre Sucesiones, Impuesto Sobre Donaciones, Impuesto Sobre Cigarrillos y Manufacturas del Tabaco, El Impuesto Sobre Licores y Especies Alcohólicas y el Impuesto Sobre Actividades de Juegos de Envite y Azar.

Corresponde al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integradas de la política aduanera y tributaria fijada por el Ejecutivo Nacional.

#### **Bancos e Instituciones Financieras.**

##### **Municipal.**

##### **Sumat.**

La Superintendencia Municipal de Administración Tributaria (SUMAT) ente adscrito a la Alcaldía del Municipio Bolivariano Libertador nace de

conformidad con el artículo 74 ordinales 1,2 y 3 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, según Decreto N° 9 publicado en Gaceta Municipal Extra N° 1576-1 de fecha 27 de Marzo de 1996.<sup>35</sup>

El objetivo de su creación, fue modernizar y adecuar, el Sistema Tributario y Rentístico del Municipio Libertador a la realidad político-económico y social del ámbito local. Se consideró necesario diseñar estructuras y funciones que permitieran racionalizar los servicios de liquidación y recaudación para hacerlos verdaderamente productivos y que respondieran de manera eficiente las demandas del entorno social.

Para ese entonces, se designa una comisión de Reestructuración del Sistema Tributario Municipal para el diseño del nuevo ente de gestión de Administración Tributaria, desconcentrado, con autonomía funcional y administrativa, sin personalidad jurídica acorde a los modernos conceptos de gerencia pública. Así se produce la creación de la Superintendencia Municipal de Administración Tributaria (SUMAT), organizada como una entidad de carácter técnico.

Entre sus funciones están la liquidación, recaudación de los tributos municipales, intereses, sanciones, y otros accesorios; la aplicación de las Ordenanzas Tributarias y las tareas de fiscalización y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, induciendo a su cumplimiento voluntario.

Actualmente, la Superintendencia Municipal de Administración Tributaria (SUMAT), ofrece una moderna infraestructura en el área de atención al público, con una red de informática con tecnología de punta y un recurso humano preparado hacia una mejor atención al contribuyente, que

---

<sup>35</sup> Ley Orgánica de Régimen Municipal, según Decreto N° 9 publicado en Gaceta Municipal Extra N° 1576-1 de fecha 27 de Marzo de 1996. Artículo 74, ordinales 1, 2 y 3.

redundará en una respuesta inmediata ante los trámites y solicitudes que deban realizar.

## **EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Dentro de las especies de tributos existentes en nuestro País, el impuesto que grava las transmisiones gratuitas por causa de muerte y por actos entre vivos, denominado Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones, es un impuesto cuya implementación en Venezuela se remonta al Siglo XIX, en tiempos en que el orden tributario lo conformaban las contribuciones, y no como técnica y jurídicamente se reconoce la génesis y la estructura de los tributos en estos nuevos tiempos; el impuesto sobre sucesiones y donaciones, tiene su fundamento en dos instituciones propias del derecho civil como lo son la sucesión y la donación, y es precisamente el hecho económico que reportan ambas formas de tráfico patrimonial, lo que motiva al legislador de aquellos tiempos y al actual a mantener vigente la imposición, no sobre el patrimonio, sino sobre el hecho mismo de la transmisión en forma gratuita, no onerosa de bienes que en conjunto conformaron el patrimonio del causante en vida.

### **Elementos Constitutivos**

El Impuesto Sobre Sucesiones, como especie dentro de los tributos, grava la transmisión gratuita de bienes por causa de muerte, y cuyo hecho imponible lo configura la muerte, consecuentemente con la apertura de la sucesión de conformidad con la vigente Ley de Reforma Parcial de la Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de fecha 05 de octubre de 1999 publicada en la Gaceta Oficial N° 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999, (artículos 1 y 5). Es la transmisión gratuita de los bienes por no existir titular de los derechos sobre éstos y no la tenencia del



patrimonio lo que perfila el impuesto sobre sucesiones, por ello no debe confundirse el impuesto sobre sucesiones (sobre transmisiones gratuitas mortis causa) con el impuesto al patrimonio, donde pueden estar gravados la tenencia de un patrimonio neto de personas naturales o bien la tenencia de patrimonio integrante de una sucesión hereditaria indivisa, como comunidad que efectivamente es.<sup>36</sup> El impuesto sobre sucesiones es un impuesto directo, personal, progresivo, general y su creación, organización, recaudación y control está exclusivamente atribuido al Poder Nacional, en los términos del ordinal 12 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.<sup>37</sup>

Prosiguiendo con los elementos constitutivos del impuesto, encontramos la base imponible, como elemento cuantitativo, en materia de impuesto sobre sucesiones, la base imponible está constituida por la parte líquida que corresponde a cada heredero, es decir, cuota parte, legítima, alícuota y si se trata de legatarios la base imponible estará representada por el monto económico del legado, al valor de mercado al momento de ocurrir la apertura de la sucesión.

En este sentido, en la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás ramos Conexos, en sus artículos 15, 16 y 17 dispone que el patrimonio neto dejado por el causante se determinará restando de la universalidad de los bienes que conforman el activo sucesoral gravable, la totalidad de cargas y pasivos deducibles, no incluyéndose en ésta determinación, el valor de aquellos bienes exentos, ni exonerados, a lo que debemos agregar los bienes no sujetos por disposición del artículo 10 ejusdem. La tarifa es el otro elemento cuantitativo que conforma el impuesto, y es definida como el conjunto de elementos específicos y valores

---

<sup>36</sup> Ley de Reforma Parcial de la Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de fecha 05 de octubre de 1999 publicada en la Gaceta Oficial N° 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999. Artículos 1 y 5.

<sup>37</sup> Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453, de fecha 24 de Marzo de 2000. Artículo 156, ordinal 12.

porcentuales expresados en escalas numéricas graduadas, sujetos a variaciones de acuerdo con la base imponible respectiva, y cuyo resultado definitivo se obtiene practicando a la misma, las deducciones, desgravámenes, incrementos y decrementos que fueren procedentes. La progresividad del impuesto se disemina a lo largo de la Tarifa graduada contenida en el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones, en función de la alícuota hereditaria o legado recibido y al grado de parentesco existente entre el causante y los causahabientes.<sup>38</sup>

## **LOS CRITERIOS DE SUJECCIÓN TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES**

Dentro del ámbito espacial de la norma tributaria, el Código Orgánico Tributario vigente señala en su artículo 11 lo siguiente:

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas. Las leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga la nacionalidad venezolana, esté residenciado o domiciliado en Venezuela, o posea establecimiento permanente o base fija en el país. La ley procurará evitar los efectos de la doble tributación internacional.<sup>39</sup>

Dentro de los criterios de sujeción tributaria encontramos el principio de la territorialidad según el cual el contribuyente deberá pagar el tributo en el país de la fuente (fuente pagadora del enriquecimiento u obtención de renta o patrimonio) con independencia del su domicilio acreditado o de su nacionalidad. Otro es el principio del domicilio o residencia, según el cual se gravarán los enriquecimientos obtenidos por personas naturales o jurídicas

---

<sup>38</sup> Ley de Reforma Parcial de la Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de fecha 05 de octubre de 1999 publicada en la Gaceta Oficial N° 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999. Artículos 7, 10, 15, 16 y 17.

<sup>39</sup> Código Orgánico Tributario Gaceta Oficial Ordinaria N° 37.305, de fecha 17 de Octubre de 2001. Artículo 11.

que estuvieren domiciliadas en el país a los efectos tributarios (país de la residencia), con independencia del lugar o territorio donde éstos se han producido; este principio tiene especial relevancia en el actual Impuesto sobre la Renta que ha dispuesto en la Ley de la materia el principio mundial o renta mundial, basándose en el criterio del domicilio, por una parte y en la existencia en el país de un establecimiento permanente respecto de las personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Venezuela, sin dejar de hacer mención a la nueva presunción de residencia a efectos tributarios, creada por el vigente Código Orgánico Tributario, según el artículo 30 in fine, salvo prueba en contrario, se presume que los nacionales de Venezuela, sean por nacimiento o por naturalización, son residentes a efectos fiscales.<sup>40</sup>

En materia de impuesto sobre sucesiones, los criterios se aprecian en el artículo 3 de esa Ley, en efecto, la norma en cuestión señala:

“Se entienden situados en el territorio nacional:

- Las acciones, obligaciones y títulos valores emitidos en Venezuela y los emitidos en el exterior por sociedades constituidas o domiciliadas en el país.
- Las acciones, obligaciones y otros títulos valores emitidos fuera de Venezuela por sociedades extranjeras cuando sean poseídos por personas domiciliadas en el país.
- Los derechos o acciones que recaigan sobre bienes ubicados en Venezuela,
- Los derechos personales o de obligación cuya fuente jurídica se hubiere realizado en Venezuela.<sup>41</sup>

De acuerdo a la norma citada, los criterios de sujeción tributarias empleados por el legislador de sucesiones han sido, por una parte, el domicilio tributario del causante en el país a efectos de gravar la transmisión de los bienes habidos tanto dentro como fuera del país, a que alude

---

<sup>40</sup> Código Orgánico Tributario Gaceta Oficial Ordinaria N° 37.305, de fecha 17 de Octubre de 2001. Artículo 30.

<sup>41</sup> Ley de Reforma Parcial de la Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de fecha 05 de octubre de 1999 publicada en la Gaceta Oficial N° 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999. Artículos 3.

expresamente el dispositivo legal, y por otra parte, la territorialidad de los bienes propiedad del causante ubicado en el país o cuya fuente jurídica se hubiere ejecutado en el país. Con respecto al impuesto sobre donaciones, el artículo 58 ejusdem señala:

“La territorialidad de los bienes donados se determinará por las reglas establecidas en el artículo 3 de esta ley”. Del contenido de la norma supra citada entendemos que, no solo el legislador se refirió a la territorialidad como criterio vinculante, sino al criterio del domicilio en este caso del donante o bien del donatario, en razón de la responsabilidad solidaria de ambos con relación al impuesto (Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, 1999.<sup>42</sup>

### **Una vez emitido el Certificado de Solvencia, la Declaración puede ser objeto de una Fiscalización**

Efectivamente, una vez presentada la correspondiente declaración, le compete a la Administración Tributaria dentro de sus facultades, la de fiscalizar, vigilar e inspeccionar la correcta determinación del impuesto. (Artículos 127 del Código Orgánico Tributario y 46 y siguientes de la Ley de Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.<sup>43</sup>

### **Impuesto sobre Sucesiones**

Es un impuesto directo al patrimonio, que grava las transmisiones gratuitas de derechos por causa de muerte. Está previsto en la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos.

---

<sup>42</sup> Ley de Reforma Parcial de la Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de fecha 05 de octubre de 1999 publicada en la Gaceta Oficial N° 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999. Artículos 46, 58 y 63

<sup>43</sup> Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Ordinaria N° 37.305, de fecha 17 de octubre 2001. Artículo 127.

## **Sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones**

Se consideran sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones a los beneficiarios de herencias y legados, es decir, aquellas personas que por testamento o por ley, reciban a título universal o por legado todo o parte de una universalidad de bienes situados en el territorio nacional, por causa de muerte de quien los deja.

## **Legado**

El legado es una disposición testamentaria a título particular que confiere determinados derechos patrimoniales sin otorgar la condición de heredero.

## **Bienes sujetos al Impuesto sobre Sucesiones**

Están sometidos al pago de este impuesto todos aquellos bienes, muebles o inmuebles, derechos y acciones que forman parte del patrimonio del causante y estén situados en el territorio nacional. A los efectos de la LISDR, se consideran situados en el territorio nacional:

- a)** Las acciones, obligaciones y títulos valores emitidos en Venezuela y los emitidos en el exterior por sociedades constituidas y domiciliadas en el país.
- b)** Las acciones, obligaciones y otros títulos valores emitidos fuera de Venezuela por sociedades extranjeras, cuando sean poseídos por personas domiciliadas en el país.
- c)** Los derechos y acciones que recaigan sobre bienes ubicados en Venezuela.
- d)** Los derechos personales o de obligación (es decir, aquellos que imponen la realización de una prestación, como dar o hacer algo), cuya fuente jurídica se hubiere realizado en Venezuela.

## **Bienes que forman el activo hereditario**

El activo de la herencia está formado por:

- 1) Todos los bienes, derechos y acciones que se encuentren a nombre del causante.
- 2) Los inmuebles enajenados por el causante por documentos no protocolizados en el Registro Público conforme a la ley, excepto las enajenaciones que consten en documentos auténticos, otorgados por lo menos dos (2) años antes de su muerte.
- 3) Los bienes enajenados a título oneroso por el causante en el año anterior a su fallecimiento, a favor de sus herederos legales o testamentarios; de las personas interpuestas de aquéllos; o de las personas morales que pertenezcan a unos u otros. Se exceptúan los casos en que se justifique el haber destinado el precio obtenido por las ventas al cumplimiento o pago de obligaciones propias del causante.
- 4) Los bienes adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por las personas señaladas anteriormente, dentro de los tres (3) años anteriores al fallecimiento del causante.
- 5) Los bienes enajenados a título oneroso por el causante en nuda propiedad y con reserva de usufructo a estas mismas personas, dentro de los cinco (5) años anteriores a su fallecimiento.
- 6) Otros bienes que hubiesen salido del patrimonio del causante con intención de defraudar al Fisco. Artículo 18 de la Ley de Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.<sup>44</sup>

### **Como está formado el pasivo hereditario**

El pasivo de la herencia está formado por:

- 1) Las deudas a cargo del causante para el momento de la apertura de la sucesión.
- 2) Los gastos fúnebres.

---

<sup>44</sup> Ley de Reforma Parcial de la Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de fecha 05 de octubre de 1999 publicada en la Gaceta Oficial N° 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999. Artículo 18.

**3)** Los gastos de apertura del testamento, los de inventario, avalúo y declaración de la herencia, así como los honorarios que deban pagarse con motivo de dichas operaciones..Artículo 25 Ley de Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.<sup>45</sup>

### **Bienes que se encuentran excluidos de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones (desgravámenes)**

Se excluyen del monto de la base imponible de la herencia, los siguientes bienes:

- La vivienda principal que haya servido de asiento permanente al hogar del causante y se transmita con estos fines a los ascendientes, descendientes, cónyuge y padres e hijos por adopción.
- Las cantidades percibidas por concepto de prestaciones o indemnizaciones laborales, de contratos de seguros y las pagadas por instituciones de mutuo auxilio o montepío, siempre que sean con ocasión de la muerte del causante.
- Los libros, ropas y utensilios de uso personal, así como el mobiliario de la casa del causante, excepto joyas y objetos artísticos, y archivos de valor histórico a juicio del Ejecutivo Nacional.
- Aquellos que correspondan a entes públicos territoriales cuando concurren otros herederos o legatarios. Artículo 10 de la Ley de Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.<sup>46</sup>

### **Exenciones previstas en la Ley del pago del Impuesto sobre Sucesiones**

Estarán exentos del pago del impuesto sobre sucesiones:

- 1)** Los entes públicos territoriales;

---

<sup>45</sup> Ley de Reforma Parcial de la Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de fecha 05 de octubre de 1999 publicada en la Gaceta Oficial N° 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999. Artículo 25.

<sup>46</sup> Idem. Artículo 10.

2) La cuota hereditaria que corresponda a los ascendientes, descendientes, cónyuge, y padres e hijos por adopción, cuando no excedan de setenta y cinco unidades tributarias (75 U.T.).

3) Las entidades públicas no territoriales que ejerzan primordialmente actividades de beneficencia y de asistencia o protección social, siempre que destinen los bienes recibidos, o su producto, al cumplimiento de esos fines. Artículo 8 de la Ley de Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.<sup>47</sup>

### **Plazo que otorga la ley para la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones**

La declaración se debe presentar dentro de los ciento ochenta (180) días siguientes a partir de la apertura de la sucesión, es decir, a partir del fallecimiento del causante. Artículo 27 Ley de Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.<sup>48</sup>

### **Sobre solicitud de prórrogas para presentar la declaración**

Efectivamente, de acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico Tributario, así como en la Ley especial sobre la materia, la sucesión deberá presentar una solicitud motivada de prórroga al menos con 15 días hábiles antes del vencimiento del plazo para el pago, la cual se otorgará a juicio de la Administración, siempre y cuando se justifiquen las causas que impiden el cumplimiento de la obligación. Esta solicitud deberá ser presentada en original y cuatro (4) copias, estampando un timbre fiscal de 0,02 Unidades Tributarias por cada folio, tal presentación se hará ante la Coordinación de Sucesiones de las Gerencias Regionales, Sectores o Unidades que

---

<sup>47</sup> Ley de Reforma Parcial de la Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de fecha 05 de octubre de 1999 publicada en la Gaceta Oficial N° 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999. Artículo 8.

<sup>48</sup> Idem. Artículo 27.



correspondan al domicilio del causante. Artículos 46 del Código Orgánico Tributario<sup>49</sup> y artículo 33 de la Ley de Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.<sup>50</sup>

***Esta solicitud debe contener:***

- Nombre del causante.
- N° de RIF de la Sucesión.
- Nombre y cédula del heredero (s) y/o Representante Legal.
- Dirección exacta y teléfono.

***Deberá estar acompañada por:***

- Partida de defunción del causante.
- Partida de nacimiento de alguno de los herederos.
- Copia de la Cédula de Identidad del causante y del heredero.
- Copia del RIF sucesoral.
- Poder del representante legal (si fuere el caso).

**Duración de la Prórroga otorgada por la Administración Aduanera y Tributaria**

La duración de la prórroga será un (1) mes (30 días continuos) y se otorgará hasta un máximo de tres (3) prórrogas por sucesión.

**Dónde debo presentar la declaración Sucesoral**

La presentación de la declaración sucesoral, se deberá hacer ante la Coordinación de Sucesiones de las Gerencias Regionales o ante los Sectores o Unidades que correspondan al domicilio del causante.

---

<sup>49</sup> Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Ordinaria N° 37.305, de fecha 17 de octubre 2001. Artículo 46.

<sup>50</sup> Ley de Reforma Parcial de la Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de fecha 05 de octubre de 1999 publicada en la Gaceta Oficial N° 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999. Artículo 33.

### **La declaración del Impuesto sobre Sucesiones debe contener**

La declaración deberá contener en detalle todos y cada uno de los elementos que forman el activo y el pasivo patrimonial, con indicación de su valor y demás características que lo identifiquen, incluyendo bienes y derechos exentos, exonerados o desgravados y los demás datos necesarios para determinar la cuota líquida y la carga fiscal correspondiente a cada heredero o legatario; la obligación de hacer la declaración subsiste aún cuando el pasivo de la herencia fuere igual o superior al activo.

El heredero o interesado debe vaciar la información requerida en el formulario, que a tal efecto dispuso la Administración Tributaria en sus correspondientes anexos. El impuesto será liquidado por el mismo contribuyente, el formulario y sus anexos deberán estar firmados, tanto por el heredero o representante legal, como por un abogado asistente.

### **Formulario que se debe utilizar para presentar la declaración sucesoral**

Se debe utilizar el formulario S-32 y sus correspondientes anexos, los cuales se identifican con la numeración del 1 al 7:

**Forma 32** Autoliquidación de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**Forma A01** Relación de bienes que forman el activo hereditario.

**Forma A02** Relación de bienes muebles, valores, títulos, derechos.

**Forma A03** Relación del Pasivo.

**Forma A04** Desgravámenes.

**Forma A05** Exenciones.

**Forma A06** Exoneraciones.

**Forma A07** Bienes litigiosos.

El formulario y sus anexos podrán ser adquiridos en las oficinas de IPOSTEL así como en las Oficinas de la Administración Aduanera y

Tributaria (Artículos 23, 28 y 30 de la Ley de Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.<sup>51</sup>

### **Cuáles recaudos deben presentarse junto a la declaración sucesoral**

1. Registro de Información Fiscal (RIF) Sucesoral.
2. Planilla de pago del impuesto auto liquidado a nombre de la sucesión y certificado del pago expedida por la entidad bancaria.
3. Fotocopia de la Cédula de Identidad y del carnet del inpreabogado del abogado asistente.
4. Acta de defunción del causante.
5. Fotocopia de la Cédula de Identidad del causante
6. Acta de matrimonio o sentencia por un tribunal de la relación concubinaria, y reconocimiento del carácter de heredero según sea el caso.
7. Sentencia definitiva de divorcio (con repartición de bienes) de ser el caso.
8. Partida de nacimiento o datos filiatorios solicitados ante el (SAIME), de acuerdo al parentesco de los herederos.
9. Fotocopia de la Cédula de Identidad de los herederos.
10. Documento o títulos a través de los cuales se acredite la propiedad de todos los bienes que se declaren, en caso de ser necesario, Título Supletorio de Bienhechurias.
11. Registro mercantil y Balance General (a la fecha del fallecimiento) de la empresa, firmado por un contador público en caso de declarar acciones o cuotas de participación.
12. En caso de presentar en la Forma A02 Cuentas Bancarias, deberá consignar certificación bancaria con corte de cuenta a la fecha de fallecimiento del causante.

---

<sup>51</sup> Ley de Reforma Parcial de la Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de fecha 05 de octubre de 1999 publicada en la Gaceta Oficial N° 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999. Artículo 23, 28 y 30.

13. Certificación expedida en papel de seguridad, debidamente visado por un contador público o administrador comercial colegiado, donde se determine el valor venal de acciones, obligaciones emitidas por entes públicos o por sociedades mercantiles y otros títulos valores, o por la Bolsa de Valores, según sea el caso, a la fecha de fallecimiento del causante.
14. Comprobantes o facturas de los pasivos del causante para la fecha de fallecimiento o apertura de la sucesión.
15. Registro de Vivienda Principal o Constancia de Residencia a nombre de alguno de los herederos, expedida por la Prefectura, Jefatura o Alcaldía, según la ubicación.
16. En caso de incluir heredero por representación de un familiar premuerto, deberá anexar fotocopia de la partida de nacimiento y defunción de este.
17. Todo documento proveniente del extranjero deberá estar debidamente legalizado y traducido por un intérprete público o apostillado; en el caso de Partidas de Nacimiento de extranjeros que no indiquen la filiación, deberán solicitar los Datos Filiatorios a través del SAIME (si fueran venezolanos).
18. En caso de declarar bienes procedentes de anteriores Sucesiones, presentar fotocopia de las Declaraciones Sucesorales y los respectivos documentos de propiedad.
19. Cualquier otro requisito que requiera la administración.

Todos los documentos deberán presentarse en original y tres (3) copias.

### **Pasos a seguir para obtener el RIF de la sucesión**

Para obtener el RIF deberá seguir los siguientes pasos:

1. Ingrese a la página web del SENIAT: [www.seniat.gob.ve](http://www.seniat.gob.ve)
2. Seleccione la opción Sistemas en Línea, haga clic en “Inscripción de RIF”.
3. Seleccione el Tipo de Persona: “Sucesión con Cédula”, o “sin Cédula” según sea el caso.

4. Llenar los datos del causante, haga clic en “buscar” y luego en la opción “Inscribir Contribuyente”.
5. Completar datos del causante. Guardar.
6. Llenar los datos del domicilio fiscal del causante.
7. Llenar los datos del Representante de la Sucesión.
8. Llenar los datos de todos los Herederos de la Sucesión.
9. En la opción “Ver Planilla”, imprimir el formulario de inscripción.

### **Recaudos necesarios para obtener un RIF sucesoral?**

1. Planilla o Formulario de inscripción emitido por el sistema.
2. Original y copia del Acta de Defunción
3. Fotocopia de la Cédula de Identidad del causante.
4. Fotocopia de la Cédula de Identidad de los herederos, con excepción de aquellos que sean menores de edad que aún no posean Cédula de Identidad, para lo cual deberán consignar copia de la partida de nacimiento.
5. En caso de que sea casado acta de matrimonio.
6. Partidas de Nacimiento de los herederos o cualquier otro documento que pruebe la filiación con respecto al causante.
7. Original y fotocopia de un recibo de servicio público (agua, luz, teléfono, etc.) o cualquier otro documento que avale el domicilio.
8. Poder y fotocopia de la Cédula de Identidad del Representante Legal, siempre y cuando, éste último sea distinto de los herederos.
9. Si el trámite es realizado por un tercero, deberá presentar Autorización firmada por uno de los herederos y fotocopia de la Cédula de Identidad de ambos.

### **Cómo determinar el monto de la obligación tributaria**

A los efectos de determinar el impuesto sobre sucesiones, se realiza la autoliquidación mediante una operación matemática, restando al total de los

activos del causante (sin incluir los bienes exentos ni los desgravados) a los pasivos permitidos por ley. De esta operación se obtendrá el Patrimonio neto.

Obtenido el patrimonio neto, se procede a dividir este patrimonio entre el número de herederos, obteniéndose la cuota líquida o cuota parte de cada heredero y a éste se le aplicarán las exoneraciones y las reducciones a las cuales se tenga derecho. El resultado constituirá la base imponible o cantidad sobre la cual se aplicará la tarifa, que variará de acuerdo a la fracción de la parte neta. Artículos. 7, 15, 16 y 17 Ley de Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.<sup>52</sup>

La operación sería así:

Patrimonio Hereditario Bruto (universalidad de bienes que forman el activo)

Exclusiones (exenciones, exoneraciones, desgravámenes) = Activo Hereditario Neto.

Activo Hereditario Neto – Pasivos (permitidos por ley) = Patrimonio Neto

Hereditario o Líquido Hereditario Gravable.

Patrimonio Neto Hereditario / N° de herederos = cuota líquida o cuota parte (esta es la base imponible) se calculará el impuesto sobre esta base aplicando la tarifa progresiva establecida en el artículo 7.

En el caso de ser una sucesión testada, la operación sería la siguiente:

Patrimonio Hereditario Bruto – Legados = Activo Hereditario Bruto.

Activo Hereditario Bruto – Exclusiones = Activo Hereditario Neto.

Activo Hereditario Neto – Pasivos = Líquido Hereditario Gravable o Legado.

---

<sup>52</sup> Ley de Reforma Parcial de la Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de fecha 05 de octubre de 1999 publicada en la Gaceta Oficial N° 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999. Artículo 7, 15, 16 y 17.

Obtenido el líquido hereditario gravable o legado se procede a calcular el impuesto con la misma fórmula arriba indicada.

Es importante hacer mención que a los efectos de la autoliquidación del impuesto deberá tomarse la Unidad Tributaria (U.T.) vigente para la fecha de la defunción.

### **Certificado de Solvencia Sucesoral**

Una vez que el contribuyente haya cumplido con todas las formalidades de declaración y pago del impuesto auto liquidado, la Administración Tributaria realizará la liquidación a que hubiere lugar y de no existir objeción alguna, emitirá el Certificado de Solvencia Sucesoral, como prueba de aceptación del contenido de la declaración. Artículos 42, 43 y 45 Ley de Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.<sup>53</sup>

### **Cuando una persona fallece sus herederos están en la obligación de presentar Declaración de Impuesto sobre la Renta**

Naturalmente, al ocurrir el fallecimiento de una persona, se produce la terminación del ejercicio gravable, en consecuencia los herederos están obligados a presentar por el causante las declaraciones pendientes, dentro de los tres (3) meses siguientes a la terminación del ejercicio. Reglamento de la ley de Impuesto sobre la Renta. Artículos 146 y 152.<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> Ley de Reforma Parcial de la Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de fecha 05 de octubre de 1999 publicada en la Gaceta Oficial N° 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999. Artículo 42, 43 y 45.

<sup>54</sup> Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.662, de fecha 24 de Septiembre de 2003. Artículo 146 y 152.

### CAPITULO III

#### CRITERIOS JURISPRUDENCIALES CONCERNIENTES AL DESARROLLO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN VENEZUELA

Este capítulo se fundamenta en todas las apreciaciones que han tenido los diversos Tribunales de la República Bolivariana de Venezuela, con respecto al desarrollo de la potestad tributaria en materia del impuesto sobre sucesiones en Venezuela.

En tal sentido la Sentencia de la Sala Constitucional del TSJ de fecha 30 de Junio de 2000. Magistrado ponente: Jesús Eduardo Cabrera Romero, expone lo siguiente:

La relación jurídico-tributaria nace entre el Estado y los particulares como consecuencia del Poder Tributario y del ejercicio de la competencia que en esta materia le ha sido atribuido al Poder Nacional y a los Municipios en la Constitución de 1961, en el ordinal 8º del artículo 136 y en el artículo 29, respectivamente, en los términos siguientes:

Artículo 136: Es de la competencia del Poder Nacional:

...Omissis...

8º- La organización, recaudación y **control de los impuestos** a la renta, al capital y **a las sucesiones** y donaciones; de las contribuciones que gravan la importación, las de registro y timbre fiscal y las que recaigan sobre la producción y consumo de bienes que caigan sobre la producción y consumo de bienes que total o parcialmente la ley reserve al Poder Nacional, tales como las de alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas; las de minas e hidrocarburos y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidos a los Estados y a los Municipios, que con carácter de contribuciones nacionales creare la ley”.



Artículo 29: La autonomía del Municipio comprende: (...)

3º- La creación, recaudación e inversión de sus ingresos.  
...Omissis...”.

Los ingresos que obtiene el Municipio por concepto de tasas, patentes, impuestos y multas, esto es, en ejercicio de la potestad tributaria están especificados en el artículo 31 del Texto Fundamental.

Asimismo, los Estados ejercen la competencia tributaria en la medida en que ésta le ha sido transferida por el Poder Nacional, a los fines de la descentralización administrativa, en las materias específicamente establecidas en el artículo 11 de la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público, referidas al ramo del papel sellado y a impuestos al consumo no reservados por ley al Poder Nacional, ello en un todo conforme a lo pautado en el ordinal 6º del artículo 17 de la Constitución de la República de Venezuela de 1961.

Dicha competencia tributaria también ha sido contemplada en la vigente Constitución, cuando en el numeral 12 de su artículo 156, establece que es de la competencia del Poder Público Nacional “La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la ley”; así como de lo dispuesto en los artículos 164 y 179 *eiusdem*, referidos a la competencia exclusiva de los Estados y a los ingresos de los Municipios, respectivamente.

De manera que, atendiendo a las competencias atribuidas en la Carta Magna, el Estado a través de sus entes político-territoriales, realiza una actividad tributaria, y ella sólo es posible por la existencia del llamado Poder Tributario "...Como una manifestación del Poder Público, (...) el cual emana del imperium y soberanía estatal, facultando a sus órganos legislativos para crear un conjunto de normas jurídicas destinadas a imponer coactivamente a los particulares la obligación de entregar una parte de sus rentas o de su patrimonio para satisfacer las necesidades colectivas". (Humberto D'Ascoli Centeno. "Potestades de la Administración Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Venezolano". La Administración Tributaria y los Derechos de los Contribuyentes. págs 121 y 122).

Así pues, una vez que el Estado, a través de los órganos que conforman la Administración Tributaria, ejercita ese poder sobre los particulares, surge la llamada relación jurídico-tributaria, la cual entendida en un sentido amplio tiene un contenido complejo, que el autor Fernando Sainz de Bujanda en sus "Lecciones de Derecho Financiero" (Serie de Publicaciones de la Facultad de Derecho en la Universidad Complutense, Madrid, 1995. Págs. 194 y 195), resume de la siguiente forma:

"...1. Se integra, en primer término, por la relación jurídica tributaria en sentido estricto, que suele denominarse abreviadamente obligación tributaria. La obligación tributaria se caracteriza por el contenido patrimonial de la prestación que constituye su objeto, así como por la función típica que cumple, que consiste en hacer llegar al acreedor los ingresos que le son necesarios para su funcionamiento.

2. Junto a la obligación tributaria, las leyes tributarias regulan también otras obligaciones cuya prestación es también de contenido patrimonial, pero que se distinguen de la primera porque su función no es la típica de ésta –es decir, la de procurar un ingreso tributario- y porque, consiguientemente, varía también, en casi todos sus aspectos, el régimen jurídico de una y otras. (Por ejemplo, las obligaciones pecuniarias derivadas de la imposición de multas y, en general, de sanciones previstas en las leyes tributarias para los diversos tipos de

infracciones que puedan producirse por incumplimiento de la obligación tributaria o de otra clase de deberes.)

3. Existen relaciones jurídicas sin contenido patrimonial, cuyo lado pasivo se califica con frecuencia, en el lenguaje usual y en los textos positivos, también de obligación. Las leyes tributarias establecen y regulan múltiples obligaciones accesorias (de la principal o tributaria) cuando forman parte de una relación jurídica tributaria. En cambio no son accesorias cuando tengan relaciones jurídicas ajenas a una relación jurídica determinada. No obstante, un amplio sector de la doctrina prefiere emplear el término “deberes” para designar a estos vínculos sin contenido patrimonial.

4. Por el lado activo de las relaciones tributarias, a las diferentes situaciones de obligación examinadas corresponden otros tantos derechos, cuyo contenido varía naturalmente en función del contenido de la obligación.

5. Las leyes tributarias regulan también potestades administrativas cuyo ejercicio por el poder público puede generar el nacimiento de deberes sin contenido patrimonial a cargo de los contribuyentes o de otras personas (por ejemplo, el deber de presentar una declaración complementaria o el de entregar una relación de operaciones con clientes) o bien producir la transformación de créditos tributarios de cuantía indeterminada en créditos de importe determinado (operaciones liquidatorias). En esta última hipótesis, la potestad opera una mutación en el ámbito de la relación patrimonial típica, es decir, en el seno de la relación de crédito y deuda tributarias...”.

Ahora bien, independientemente del contenido que tenga esa relación jurídica surgida del ejercicio del Poder Tributario antes referido, la misma siempre está revestida de una serie de garantías que otorga el Texto Fundamental a favor de los sujetos pasivos de esa relación, y que de alguna manera se constituyen en restricciones al ejercicio de ese poder de la Administración Tributaria. Entre esas garantías constitucionales, resaltan los principios de legalidad tributaria, de no confiscación y de igualdad ante las cargas públicas, previstos en los artículos 224, 102 y 223 de la Constitución de 1961 y recogidos en los artículos 317, 116 y 316 de la Constitución de 1999.

Igualmente según SENTENCIA N° 969 Tribunal Superior Sexto Contencioso Tributario de la Región Capital de fecha 29 de enero de 2007, en relación a la preinscripción como causa de extinción de la obligación tributaria, la sala estipula lo siguiente:

La prescripción es un modo de extinción de obligaciones de naturaleza tributaria, así lo establece el artículo 38 del Código Orgánico Tributario del 1994, aplicable *ratione temporis*, según el cual:

“Artículo 38. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios comunes:

1. Pago;
2. Compensación;
3. Confusión;
4. Remisión
5. Declaratoria de incobrabilidad
6. Prescripción

PARAGRAFO UNICO: Las leyes especiales pueden establecer otros medios de extinción de la obligación tributaria que ellas regulen.”

La prescripción está definida en el artículo 1.952 del Código Civil vigente como:

“1.952.- La prescripción es un medio de adquirir un derecho o de libertarse de una obligación, por el tiempo y bajo las demás condiciones determinadas por la Ley”.

De manera que la prescripción se divide en dos clases o tipos; la adquisitiva, que es un modo de adquirir derechos; y la extintiva, que es un modo de extinguir o liberarse de obligaciones, acciones o derechos.

José Andrés Octavio en su libro “Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa”. Fundación de Cultura Universitaria. Montevideo, Uruguay. 1° Edición 1999. Pág. 1241, comenta respecto a la prescripción lo siguiente:

“(omissis)...La obligación tributaria se extingue por el cumplimiento del lapso de prescripción establecido en la ley, sin que se hubiese interrumpido o suspendido durante su transcurso con alguno de los medios a los cuales la ley atribuye ese efecto. Este medio de extinción diferente al pago, y que precisamente conduce al resultado de que aquel no se produzca, es de general aceptación en la doctrina y en la legislación del derecho tributario, con igual fundamento que justifica la prescripción de las obligaciones en el derecho común, que es la seguridad en las relaciones jurídicas como medida de justicia, para

contribuir a mantener la paz entre los integrantes de la sociedad...(omissis)”

Igualmente Héctor B. Villegas, en su libro “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Editorial Desalma. Talcahuano. Argentina 5ta Edición, Pág. 298, comenta lo siguiente: “(omissis)...Se acepta actualmente que las obligaciones tributarias pueden extinguirse por prescripción, configurándose este medio cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado (su acreedor) por cierto período de tiempo...(omissis)”

Observa este Tribunal, que la liquidación de los impuestos sucesorales se produjo en el año 1995, siendo aplicable al caso concreto el régimen establecido en el Código Orgánico Tributario de 1994, cuyo artículo 51 dispone:

“Artículo 51. La obligación tributaria y sus accesorios prescriben a los cuatro (4) años. Este término será de seis (6) años cuando el contribuyente o responsable no cumplan con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes, de declarar el hecho imponible o de presentar las declaraciones tributarias a que estén obligados, y en los casos de determinación de oficio, cuando la Administración Tributaria no pudo conocer el hecho.”

Siendo aplicable al caso que nos ocupa, lo previsto en el encabezamiento del artículo, por tratarse de una obligación tributaria relacionada con la determinación de Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.

Así mismo, el artículo 53 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, dispone: Artículo 53.

El término se contará desde el 1° de enero del año siguiente a aquel en que se produjo el hecho imponible. Para los tributos cuya determinación o liquidación es periódica, se entenderá que el hecho imponible se produce al finalizar el período respectivo.  
...omissis...”

De otra parte, el artículo 54 del Código Orgánico Tributario de 1994,

dispone:

“Artículo 54. El curso de la prescripción se interrumpe:  
1.- Por la declaración del hecho imponible.  
2.-Por la determinación del tributo, sea ésta efectuada por la Administración Tributaria o por el contribuyente, tomándose como fecha la notificación o de presentación de la liquidación respectiva.  
3.-Por el reconocimiento de la obligación por parte del deudor.  
4.-Por el pedido de prórroga u otras facilidades de pago.  
5.-Por el acta levantada por funcionario fiscal competente.  
6.-Por todo acto administrativo o actuación judicial que se realice para efectuar el cobro de la obligación tributaria ya determinada y de sus accesorios, o para obtener la repetición de pago indebido de los mismos, que haya sido legalmente notificado al deudor.  
PARAGRAFO UNICO: El efecto de la interrupción de la prescripción se contrae al monto, total o parcial, de la obligación tributaria o del pago indebido, correspondiente al o los períodos fiscales a que se refiera el acto interruptivo y se extiende de derecho a los respectivos accesorios.”

Así mismo, el artículo 55 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, dispone: “Artículo 55.- El curso de la prescripción se suspende por la interposición de peticiones o recursos administrativos, hasta sesenta (60) días después que la Administración Tributaria adopte resolución definitiva, tácita o expresa, sobre los mismos. *omissis...*”

Respecto a la institución de la prescripción, la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Político Administrativa, en fecha veinte (20) de junio del año dos mil seis (2006), mediante sentencia N° 01586, dejó asentado el siguiente criterio:

“(omissis)...En materia tributaria el instituto jurídico de la prescripción adquiere particular relevancia, en tanto condiciona el ejercicio de facultades y derechos al paso del tiempo, sancionando la conducta negligente de o del administrado en razón del principio de seguridad jurídica y certeza de las relaciones ordenadas por el derecho. Asimismo, ha de atenderse a la importancia de los supuestos de interrupción y de suspensión, cuyo efecto jurídico común es la dilación de los plazos de prescripción antes de su consumación definitiva. Ahora bien, esta Sala acogiendo el criterio jurisprudencial sentado en los fallos dictados por la entonces Corte Suprema de Justicia, en fechas 2/11/95

y 7/4/99, casos: Ron Santa Teresa y Distribuidora Guadalquivir, respectivamente, se permite ratificar en esta oportunidad lo siguiente: a) Que la prescripción, como medio extintivo de la obligación tributaria, está condicionada a la concurrencia de determinados supuestos: (i) la inactividad o inercia del acreedor; (ii) el transcurso del tiempo fijado por... ; (iii) la invocación por parte del interesado; (iv) que no haya sido interrumpida o suspendida. b) Que la prescripción produce sus efectos jurídicos cuando el acreedor y el deudor permanecen inactivos durante el tiempo fijado por la ley para que opere la misma, sin que dentro de dicho plazo realicen ningún acto que signifique un reconocimiento de la existencia de la acción o derecho, ni se produzca ninguno de los hechos que la ley especifica como causa de interrupción o de suspensión de la prescripción. Por ello, para determinar la vigencia de un derecho sobre un crédito fiscal, es imperante precisar si se produjo alguna actuación del acreedor o del deudor, que hubiese desarrollado la eficacia interruptiva del lapso necesario para la prescripción de la obligación. c) Que el lapso necesario para que pueda alegarse y oponerse la prescripción de la obligación tributaria, esté contemplado...(omissis)”

Como toda prescripción extintiva, siguiendo además el criterio establecido en la sentencia anteriormente transcrita, requiere el cumplimiento de tres requisitos:

- a.- El transcurso de un lapso determinado.
- b.- La inactividad de la Administración Tributaria.
- c.- El no reconocimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo obligado a ella.<sup>55</sup>

Por otra parte, según Sentencia N° 1.256.- Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas de fecha 7 de agosto de 2007.

La Administración Tributaria en argumentos presentados a esta sala dispone lo siguiente: la falta de notificación del informe fiscal de avalúo sobre

---

<sup>55</sup> Sentencia de la Sala Constitucional del TSJ de fecha 30 de Junio de 2000. Ponente: Jesús Eduardo Cabrera Romero.

los inmuebles que conforman el activo hereditario, lo siguiente: que ese informe es un acto administrativo de mero trámite a través del cual la Administración Tributaria practicó la auditoría de los bienes que conforman el acervo hereditario de la causante y que el mismo contiene la verificación de los datos de la declaración sucesoral mediante las apreciaciones de los hechos por el funcionario fiscal debidamente autorizado para ello, tal como lo ha sostenido, la jurisprudencia y en particular la Sentencia de fecha 17-04-1996 de la extinta Corte Suprema de Justicia, en Sala Política Administrativa, donde se señala lo siguiente:

Con respecto a falta de notificación para practicar el avalúo, la Sala observa que el mismo constituye un acto de mero trámite que no pone fin al procedimiento ni al asunto, sino que tiene carácter preparatorio del acto administrativo final contentivo de la decisión que es el acto de reparo. Por tanto, al no constituir un acto definitivo sino de mero trámite no requiere de los elementos formales y de fondo que exige la ley a aquél, en consecuencia al no poseer ese carácter, no es necesario ni obligatorio para la Administración notificar a la contribuyente de la práctica del avalúo”. (Sentencia de fecha 17-04-1996, de la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político - Administrativa)

Siguiendo el criterio expuesto podemos concluir que el indicado informe fiscal de avalúo, es un acto administrativo de mero trámite, con la finalidad de determinar el valor de los bienes; por lo tanto, no era necesario ni obligatorio para la Administración notificar a la sucesión hereditaria del procedimiento de auditoría, antes de iniciar cualquier investigación. Quien, además, en todo momento ha tenido garantizado el ejercicio de su derecho a la defensa, como se desprende de los autos; por todo lo expuesto consideramos que el alegato de nulidad de los actos administrativos impugnados, porque supuestamente fueron emitidos con prescindencia del procedimiento legalmente establecido, debe ser declarado improcedente.

Y más adelante continúa diciendo:

“Respecto del alegato de fondo, sobre el aparente error de hecho, “consistente en el falso supuesto en el hecho generador del tributo, por la aparente imputación errónea del tributo basado en el patrimonio conyugal”. Es preciso destacar que como se evidencia del expediente administrativo, cuyo mérito probatorio invocamos, tal alegato carece de fundamentos de hecho y de derecho”, y al efecto señala que al



confrontar la Declaración Sucesoral con el Informe Fiscal de avalúo de los bienes inmuebles se aprecia que en el valor declarado se tomó en consideración la regla aplicable a los bienes adquiridos durante la comunidad conyugal, al declarar sólo el cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo inmueble y no el cien por ciento (100%) como se afirma en el recurso; dice también que en el Informe de Avalúo se emitió un pronunciamiento sobre el valor de los bienes declarados, pues determinó los respectivos valores declarados conformes con su valor de mercado y que sólo manifestó su rechazo a la parte correspondiente al pasivo declarado bajo la denominación que consta de “préstamo notariado con intereses”, por lo que objetó la cuota correspondiente a la vivienda principal y que “en consecuencia ese alegato debe ser declarado improcedente”.<sup>56</sup>

Decisión del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario-Región los andes de fecha 29 de abril de 2008:

La Administración Tributaria ha sido investida por el legislador tributario de las más amplias facultades de investigación, en virtud de que sus actos están encaminados a lograr de los contribuyentes el cumplimiento de las cargas tributarias, ahora bien, el cauce formal a través del cual debe la Administración formar sus manifestaciones de voluntad, ha sido igualmente diseñado por legislador, siendo indispensable que el funcionario proceda según lo previsto en la ley para que su actividad pueda ser calificada como legítima.

Así pues, teniendo en cuenta la definición del procedimiento administrativo como: “el mecanismo o vía tendente a garantizar; por una parte, el actuar eficiente de la Administración Pública, y por otra, la seguridad jurídica de los administrados cuyos derechos e intereses puedan resultar afectados como consecuencia de la actividad de la Administración Pública”; se entiende que se trata del cauce necesario que debe seguir la

---

<sup>56</sup> Sentencia N° 1.256.- Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas de fecha 7 de agosto de 2007.

Administración para producir actos jurídicamente válidos y eficaces, de modo que la ausencia de éste, conlleva en la mayoría de los casos, a la nulidad del acto así dictado, por ello las normas que establecen y regulan el procedimiento administrativo tienen carácter de normas de orden público. En este sentido, el procedimiento de fiscalización y determinación previsto en el Código Orgánico Tributario tiene por objeto encaminar la actuación de los entes administrativos tributarios durante la investigación fiscal que le permite determinar el tributo investigado, manteniendo, en todo momento, respeto de los derechos y garantías constitucionales del sujeto investigado notificándole oportunamente del inicio del procedimiento y permitiéndole una participación activa durante la duración del mismo, de modo que éste pueda aportar elementos probatorios necesarios para la correcta determinación del tributo que se investiga. Las facultades de investigación y fiscalización le permiten a la administración intervenir en la esfera privada del contribuyente o responsable a los fines de comprobar la exactitud y veracidad de los datos contenidos en las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos y que sirvieron de base a la determinación del tributo inicialmente autoliquidado por los herederos de la sucesión.

Según la doctrina, la potestad de fiscalización lleva de suyo el poder de investigar todos los hechos y datos declarados o no declarados pero que debieron serlo, así como para pesquisar todos los elementos que directa o indirectamente revelen la existencia de hechos o situaciones que puedan calificarse como hechos imponibles.

De acuerdo a la normativa anterior, coincidiendo con la posición de la doctrina predominante “la fiscalización en un sentido amplio, es el conjunto de operaciones instrumentales destinadas a recolectar datos pertinentes al cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias. Se trata de una actividad administrativa cuyo presupuesto en sentido técnico-jurídico es la atribución de una potestad de comprobación, es decir, la comprobación

tributaria, la búsqueda de hechos y datos que ignora la Administración, de criterios que le permitan a la autoridad establecer la corrección o inexactitud de lo aportado u ocultado por los contribuyentes” (Díaz, V, Límites al accionar de la Inspección Tributaria y Derechos de los Administrados, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, p.9. Citado por Fraga Pitalugga Luis) Entiéndase pues, que si bien se trata de una potestad amplísima en su configuración legislativa, no es ilimitada en su ejercicio y estas limitaciones se encuentran a su vez establecidas en el instrumento normativo que las prevé, que deberán estar ajustadas a los preceptos constitucionales que garantizan el debido proceso y el derecho a la defensa de los administrados. Ahora bien, visto que la potestad de investigación tiene encomendada la misión de determinar la veracidad y exactitud de elementos constitutivos de la obligación tributaria y considerando que ello implica el conocimiento detallado de los movimientos contables del contribuyente es plenamente procedente la corroboración de tales datos a través del cruce de información con terceros proveedores del sujeto investigado, este ha sido el criterio sostenido por la Sala Político Administrativa del Supremo Tribunal: “De los artículos reproducidos supra dimana claramente el conjunto que integra la parte adjetiva del derecho tributario, en especial de los dispositivos que regulan el procedimiento de determinación tributaria, como modo de precisar la existencia y cuantía de una obligación de esa naturaleza. En ese contexto se incluye el procedimiento de determinación de oficio de la Administración, si bien sobre base cierta o, de ser necesario, sobre base presunta (artículo 118); estimación que procede ante cualquiera de las situaciones antes enunciadas.

Por otra parte, esta determinación administrativa debe llevarse a cabo sobre base cierta, con aquellos elementos que permitan conocer directamente los hechos generadores del tributo y, sobre base presuntiva, conforme a los meritos, hechos generadores del tributo y, sobre base presuntiva, conforme a los meritos, hechos y circunstancias que, por su

vinculación o conexión con el hecho generador de la obligación, consientan establecer la existencia y cuantía de la misma; estableciéndose de segundas que la utilización de este último sistema sólo procede si el contribuyente no proporciona los elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta, lo cual admite apreciar que la estimación presuntiva constituye un procedimiento por demás excepcional de determinación de la renta y por tanto, sometida a los supuestos y requisitos de forma y fondo dispuestos por la Ley.

De tal manera, observa esta Sala que sólo los límites señalados en la normativa que antecede, condicionan la actividad de la Administración Tributaria, de manera de evitar la arbitrariedad y garantizar al contribuyente su ejercicio con la sujeción al debido proceso en sede administrativa, cuando requiera determinar de oficio la existencia y cuantía de una obligación tributaria; es decir, sobre base cierta y/o presuntiva.

A la luz de los argumentos antes planteados se logra inferir claramente que el procedimiento de fiscalización que está dirigido a lograr la determinación de oficio sobre base cierta es aplicado por la administración cuando dispone los elementos necesarios para conocer en forma directa y con certeza la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

Ahora bien, en Sentencia N° 1014 del Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial de Área Metropolitana de Caracas de fecha 30 de abril de 2009. La sala establece con respecto a la presentación extemporánea de la respectiva declaración de Sucesiones lo siguiente:

En primer término es necesario observar lo que señala la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, en su artículo 27 que textualmente prevé:

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 Ley.

En este sentido el artículo 33 ejusdem, establece lo siguiente:

Cuando el activo de la sucesión existan bienes que por su naturaleza sean de difícil inventario o en los casos en que por impedimentos insuperables no fueren suficientes los lapsos ordinarios, el funcionario competente queda facultado para conceder plazos extraordinarios con el fin de hacer la declaración de herencia, siempre que la soliciten los contribuyentes antes del vencimiento del término que fija esta Ley para hacer la declaración.

De conformidad con los artículos supra transcritos, se evidencia que el lapso para la presentación de la declaración sucesoral por parte de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, es dentro de los 180 días siguientes a la apertura de la sucesión, de conformidad con el artículo 27 ejusdem.

Ahora bien, dicha obligación o deber formal tiene una excepción prevista en el artículo 33 ejusdem, que se refiere a la facultad discrecional de la Administración Tributaria de otorgar prórroga o no para la presentación de la declaración de herencia.

En este sentido tenemos que la facultad discrecional para los autores Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, tiene la siguiente connotación:

Los principios generales del Derecho proporcionan, por ello, otros tantos criterios que habrán de ser tenidos en cuenta a la hora de enjuiciar las actuaciones discrecionales. Conviene recordar a este propósito que los principios generales de Derecho son una condensación de los grandes valores jurídicos materiales que constituyen el substratum del Ordenamiento y de la experiencia reiterada de la vida jurídica. No consisten, pues en una abstracta e indeterminada invocación de la justicia o de la conciencia moral o de la discreción del juez, sino, más bien, en la expresión de una justicia material especificada técnicamente en función de los problemas jurídicos concretos y objetivada en la lógica misma de las instituciones. “El control de la discrecionalidad a través de los principios generales no consiste, por tanto, en que el juez sustituya el criterio de la

Administración por su propio y subjetivo criterio. Si así fuese, todo se reduciría a sustituir una discrecionalidad (la administrativa) por otra parte (la judicial) sin avanzar un solo paso en el problema. De lo que se trata realmente es de penetrar en la decisión enjuiciada hasta encontrar una explicación objetiva en que se exprese un principio general”.(E. García de Enterría y T.R. Fernández, Curso de Derecho Administrativo, pág. 476, editorial Civitas, Madrid-España).

Frente a tales hechos, es importante hacer referencia al contenido del artículo 43 del Código Orgánico Tributario, el cual señala: Artículo 43: “Las prórrogas y demás facilidades deben solicitarse antes del vencimiento del plazo para el pago y sólo podrán ser concedidas cuando a juicio de la Administración se justifiquen las causas que impiden el cumplimiento normal de la obligación...(omissis)...”

De acuerdo al contenido de la disposición antes trascrita, las prórrogas deben ser solicitadas antes del vencimiento del plazo que prevé la ley para presentar la declaración y correspondiente pago del impuesto sucesoral, es decir, antes del día hábil 180, luego de la apertura de la sucesión.

Sobre este punto, es de observar que el artículo supra señalado no establece cuanto tiempo extraordinario podría la Administración Tributaria otorgar a los herederos para presentar la declaración sucesoral, por ende nada dice sobre el cómputo de ese plazo, si será por días hábiles o días continuos, interpretándose solamente que los plazos extraordinarios son potestativos de la Administración Tributaria.

Sin embargo, en lo que respecta al cómputo de los plazos por días, como en el presente caso, que corresponde a treinta (30) días, debemos remitirnos al contenido del artículo 11, numeral 2 del Código Orgánico Tributario de 1994, el cual dispone: Artículo 11: “Los plazos legales y reglamentarios se contarán de la siguiente manera:

1.-...(omissis)

2.- Los plazos establecidos por días se contarán por días hábiles, salvo que la ley disponga que sean continuos.

....(omissis) “ (Negrillas y subrayado de este Tribunal).

De la norma antes transcrita, se deduce que a menos que la ley establezca que los días sean continuos, estos deberán computarse como días hábiles.<sup>57</sup>

## SENTENCIA No. 018 DE FECHA 22 DE ABRIL DE 2010

La Sala deja claro lo siguiente:

### 2. Incompetencia de los funcionarios:

En este sentido, es a bien destacar y recordar que la competencia constituye el conjunto de atribuciones, funciones y potestades desplegadas en el ordenamiento jurídico asignadas a cada órgano administrativo o persona natural que detenta el cargo, delimitando así su ámbito de actuación; ello en aras de evitar el abuso de poder y garantizar en todo momento los derechos del administrado y el debido proceso. En este sentido, el artículo 94 de la Resolución 32, sobre organización, atribuciones y funciones del SENIAT, dispone lo siguiente:

“Las Gerencias Regionales de Tributos Internos estarán a cargo de los Gerentes Regionales de Tributos Internos, quienes se asimilarán para los efectos correspondientes, a Los Administradores de Rentas y de Inspectores Fiscales Generales de Hacienda con las atribuciones previstas en el Título V, Capítulos III y IV. Títulos X, XI, XII, de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, así como las contempladas en los Artículos 57, 72, 107, 108, 112, 113, 114, 115, 116, 133, 134, 135, 137, 138, 139, 142, 143, y 228 del Código Orgánico Tributario, el artículo 151 de la Ley Orgánica de Aduanas y el artículo 459 y siguientes del reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas.

### 3. Insuficiencia de motivación:

---

<sup>57</sup> Decisión del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario-Región los andes de fecha 29 de abril de 2008:

En jurisprudencia pacífica y reiterada de este Supremo Tribunal, la nulidad de los actos administrativos por inmotivación sólo se produce cuando éstos no permiten a los interesados conocer los fundamentos legales y los supuestos de hecho que constituyeron las bases o motivos en que se apoyó el órgano administrativo para dictar la decisión, pero no cuando, a pesar de la sucinta motivación, permite conocer la fuente legal, las razones y los hechos apreciados por el funcionario.

La motivación que supone toda resolución administrativa, no es necesariamente el hecho de contener dentro del texto que la concreta, una exposición analítica o de expresar los datos o razonamientos en que se funda de manera discriminada, pues una resolución puede considerarse motivada cuando ha sido expedida con base en hechos, datos o cifras concretas y cuando éstos consten efectivamente y de manera explícita en el expediente.

Por otra parte, se ha reiterado que se da también el cumplimiento de tal requisito, cuando la misma esté contenida en su contexto, es decir, que la motivación se encuentre dentro del expediente, considerado en forma íntegra y formado en virtud del acto de que se trate y de sus antecedentes, siempre que el administrado haya tenido acceso a ellos y conocimiento oportuno de los mismos; siendo suficiente, en algunos casos, que sólo se cite la fundamentación jurídica, si ésta contiene un supuesto unívoco y simple. (Ver sentencia N° 01815, de esta Sala de fecha 3 de agosto de 2000).

3. Aplicación simultánea de los métodos de determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y base presuntiva:

En atención a las consideraciones expuestas, no comparte esta alzada el criterio plasmado por el que en la sentencia apelada, según el cual los métodos o sistemas de estimación sobre base cierta y sobre base presunta y no pueden utilizarse en un mismo procedimiento de determinación de oficio; ya que en la supra citada normativa, al efecto prescrita por el Código



Orgánico Tributario, no se indica prohibición alguna respecto a la utilización conjunta de ambos sistemas determinativos de la renta, para establecer inequívocadamente los elementos que permitan evidenciar y cuantificar el oficio de la obligación tributaria a cargo de un contribuyente omiso.”  
(Subrayado del Tribunal)

Asimismo, el artículo 133 del Código Orgánico Tributario, dispone lo siguiente:

“Al efectuar la determinación sobre base presuntiva la Administración podrá utilizar los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente o en las declaraciones correspondientes a cualquier tributo, sean o no del mismo ejercicio, así como cualquier otro elemento que hubiere servido a la determinación sobre base cierta. Igualmente, podrá utilizar las estimaciones del monto de ventas mediante la comparación de los resultados obtenidos de la realización de los inventarios físicos con los montos registrados en la contabilidad, los incrementos patrimoniales no justificados, el capital invertido en las explotaciones económicas, el volumen de transacciones y utilidades en otros períodos fiscales, el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares, el flujo de efectivo no justificado, así como otro método que permita establecer la existencia y cuantía de la obligación...”

Del criterio jurisprudencial transcrito y de la normativa expuesta, sin ningún tipo de dificultad o análisis riguroso se desprende que, en efecto, no existe prohibición expresa que impida a la Administración Tributaria, poder en una misma fiscalización hacer uso de los métodos de determinación tributaria sobre base cierta y sobre base presuntiva. De hecho, el contenido del artículo, presuntamente violado, denunciado por la recurrente está concentrado en las instrucciones para la aplicación de uno u otro sistema sin que exista manifiesta prohibición de su utilización en un solo procedimiento; en consecuencia se rechaza el alegato de la contribuyente. Así se decide.

Métodos utilizados para formular el reparo:

En conclusión, este Tribunal destaca que la metodología empleada por el ente tributario va dirigida a determinar el justo valor de los bienes y

derechos declarados para el momento en que haya fallecido el causante, ajustada a la normativa del citado artículo 23, no implica necesariamente que tenga que limitarse a uno solo de los métodos existentes para tal actividad; lo fundamental radica en que el implementado obtenga ese justo valor dentro del respeto y garantía de derechos fundamentales de los contribuyentes; siendo el implementado en el caso de autos concordante con el dispositivo supra mencionado. Por lo tanto, no existe el vicio de falso supuesto denunciado por la recurrente.

Así las cosas, el artículo 32 de la Ley Sobre sucesiones Donaciones y Demás Ramos Conexos, dispone lo siguiente:

“Cuando se declaren acciones, obligaciones emitidas por entes públicos o por sociedades mercantiles y otros títulos valores, se acompañará a la declaración una certificación expedida por un Contador Público o Administrador Comercial, en que se determine el valor venal de dichos bienes.

Si los valores se cotizan en bolsa bastará una certificación de los precios corrientes a la fecha de apertura de la Sucesión, expedida por la bolsa de valores correspondiente.”

De la norma transcrita, sin ningún tipo de dificultad se observa, que el método para calcular el valor de las acciones, a los fines de la determinación de la base imponible del impuesto sucesoral, es su valor venal, es decir, el importe de la cotización de esa venta, y como se desprende de autos tal cálculo fue realizado por la Administración Tributaria de forma incorrecta, por cuanto ésta efectuó la valoración de tales acciones como si se tratase de bienes inmuebles y no como instrumentos de negocios.

Así las cosas, resulta oficioso invocar Sentencia emanada del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, en fecha 9 de agosto de

2007, Caso Sucesión Cristóbal Mendoza (hijo), quien en un caso similar expuso:

“En este orden de ideas, se aprecia que el método más idóneo para determinar el correcto valor de las acciones es el de “valoración de negocios”, pues calcularlo con base en una asimilación de bienes inmuebles, pudiera desvirtuar la naturaleza de tales instrumentos.

Respecto a la atenuante relativa a la presentación espontánea de la declaración, esta Juzgadora amerita traer el contenido del artículo 27 de la Ley Sobre Sucesiones Donaciones y demás Ramos Conexos. Artículo 27:

“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.”

De la lectura de la norma transcrita, en consonancia con las aseveraciones de la representación de la República, que la presentación de la declaración sucesoral constituye un deber formal de los herederos; y, en caso de cumplir con ello estarán expuestos a las consecuencias legales, previstas en el Código Orgánico Tributario, como lo sería multa pecuniaria. Debe agregarse, a los efectos de la procedencia de la atenuante invocada, que esta condición obedezca a una declaración presentada de oficio por el contribuyente, sin requerimiento del ente tributario, dirigida regularizar el crédito fiscal, como lo ha decidido el Alto Tribunal, en sentencia No. 082 del 24 de enero de 2007 (Caso: Iluminación Total, C.A.): “... la Sala aprecia de la revisión de las actas procesales, que la contribuyente no presentó espontáneamente sus declaraciones sustitutivas de impuesto sobre la renta ante la Administración Tributaria para regularizar el crédito tributario, lo que se evidencia del procedimiento de fiscalización, por lo que esta Sala señala

la improcedencia de la atenuante contemplada en la referida norma. Así se declara”.<sup>58</sup>

---

<sup>58</sup> Sentencia No. 018 de fecha 22 de abril de 2010. Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso y Tributario.

## CONCLUSIONES

Podemos decir que la Legislación Tributaria es importante ya que nos permite saber el fin de los recursos que dan los contribuyentes, pues todos los ciudadanos y ciudadanas de la república Bolivariana de Venezuela tiene el deber de coadyuvar al Estado por medio del pago de impuestos, tasas y contribuciones según lo establecido en las Leyes.

El Estado busca la armonía social, y para lograr este equilibrio es necesario intervenir no solo en el trabajo y seguridad social, sino también en salud, vivienda, educación y relaciones económicas.

Para ello es imprescindible la participación de todos los ciudadanos, ya que el Estado por sí solo no puede hacerlo, necesita la ayuda de los ciudadanos que ayuden a colaborar en la realización de esta tarea para el bien común.

Cada uno de los derechos y garantías mencionados en la Constitución, se encuentran ubicados según su objeto de protección entre los que nos encontramos derechos civiles y políticos, derechos sociales, derechos educativos y derechos económicos, a los cuales todos los venezolanos tenemos derecho.

Las políticas fiscales, especialmente las municipales, en Venezuela cada vez más se convierten en mejores instrumentos para crear y estimular el desarrollo local, por lo que se hace de gran importancia la participación e integración del pueblo y el gobierno en estos ámbitos territoriales y de poder, para desde adentro gestar juntos el desarrollo de las localidades del país. Así pues, la administración tributaria municipal dentro del proceso de modernización tributaria que se vive actualmente en el país debe perfeccionarse para aumentar la recaudación de sus ingresos propios y de esta manera promover, facilitar e incentivar a través de la asistencia ciudadana el pago voluntario y oportuno de los impuestos por parte de los

contribuyentes, de este modo dicho nivel territorial tendrá indudablemente más recursos económicos para invertir en proyectos de desarrollo local.

La comprensión de la composición y aplicación de los impuestos y del sistema tributario Venezolano, nos ayuda a saber no solo cuáles son nuestras obligaciones, sino también nuestros derechos como contribuyentes. A su vez permite a los encargados de planificar las finanzas nacionales determinar cuáles son los criterios que de aplicarse serán más beneficiosos para la población, finalmente, es necesario señalar que nuestro Sistema Tributario insiste en realizar profundos cambios, comenzando por las actuales políticas fiscales, que los ingresos fiscales sean realmente reinvertidos en el país, que se mejoren las técnicas tendientes a evitar la evasión fiscal y concienciar a la población acerca de la importancia de cumplir con el deber constitucional de pagar sus impuestos.

A través de los impuestos se pueden alcanzar otros objetivos económicos y sociales, como es, por ejemplo, fomentar el desarrollo de una economía de forma equilibrada, favoreciendo o penalizando determinadas actividades o ciertos negocios. También sirve para realizar reformas sociales, variando la distribución de la renta o de la riqueza.

La administración tributaria es una estructura fundamental en la organización jurídica del Estado Venezolano. Para ello, se le ha dado rango constitucional en el texto de 1999 y se le ha dotado de amplísimas funciones y facultades tanto en el Código Orgánico Tributario de 2001 como en la Ley del SENIAT del mismo año.

Estas facultades y funciones deben ejercerse en el contexto de las ideas y principios fundamentales que dieron origen al SENIAT de dotar al Estado Venezolano de un eficiente servicio de formulación de políticas impositivas y de administración tributaria que permitan reducir el índice de evasión fiscal y consolidar las finanzas públicas en los impuestos derivados

de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero.

Existe una flagrante violación del Principio de la Capacidad Contributiva previsto en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, pues en los actuales momentos no se está en presencia de una economía creciente en el país. Por tal razón y según los argumentos presentados en la presente investigación existe la posibilidad que el arrendatario no cancele el canon correspondiente a un mes determinado, siendo el responsable solidario de cumplir con la obligación tributaria ante el fisco el arrendador, a quien en un principio no le correspondería financiar, subsidiar o soportar el impuesto que se origina sobre el canon, desnaturalizándose de esta forma la obligación fiscal, específicamente, en cuanto al sujeto pasivo de la norma en comento y a su vez generando una posible descapitalización del arrendador si aquel se insolventare por varios meses.

De acuerdo al estudio efectuado en relación a los deberes formales en materia sucesoral, se concluye que según la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, los designa como una obligación por parte de los sujetos llamados a suceder, comprendidos estos dentro de una vasta gama de trámites de tipo administrativo, que van desde la solicitud o requerimiento del acta de defunción del causante, presentación de documentos probatorios, filiación y propiedad, hasta la presentación y cancelación del tributo sucesoral, los cuales a su vez implican una serie de gestiones adicionales para su cabal obtención tal como la expedición del registro de información fiscal R.I.F, de la Sucesión ante el SENIAT, entre otros.

Sin embargo, en la práctica los trámites antes mencionados, establecidos además como obligación de la norma en comento, se ven afectados por la burocracia que reina o caracteriza a la

Administración Pública Venezolana, tomando en cuenta que éstos no se rigen realmente por el principio de la Celeridad establecido en el artículo 141 la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, todo lo cual hace poco posible el cumplimiento de los mismos por parte de los herederos, en un plazo perentorio de 180 días hábiles, causando retardos, los cuales a su vez se convierten a su vez en incumplimiento de deberes formales establecidos en el Código Orgánico Tributario Vigente.



## RECOMENDACIONES

Dentro de las sucesiones se transmiten propiedades, derechos y demás obligaciones obtenidas por el causante en vida, se recomienda que para efectos de presentación de declaración sucesoral se efectúen los peritajes respectivos sobre aquellos bienes muebles o inmuebles dejados por éste, con la finalidad de prevenir futuros litigios con la Administración Tributaria con respecto a los montos reflejados en la precitada declaración de impuesto sucesoral. De igual manera, se exhorta la utilización de tales peritajes, pues dichas las erogaciones que se efectuasen para hacerlos, podrán ser reflejadas como pasivos de la herencia, todo ello según lo estipulado en el artículo 25, literal 4 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos.

Asimismo, en algunos casos de la vida practica, existen personas llamadas a suceder o en su defecto individuos que aun conociendo que existe un tributo que debe ser cancelado por éstos ante el Fisco Nacional por concepto impuesto sucesoral presenten dudas al respecto. En tal sentido, se recomienda la búsqueda de asesoría legal especializada en materia civil y tributaria en donde se aclare en forma detallada y minuciosa, cuáles son las obligaciones, deberes, derechos y requisitos que han de acompañarse para la presentación de la declaración del impuesto sucesorio. Todo ello con la finalidad de no incurrir en ilícitos tributarios de cualquier índole establecidos en el Código Orgánico Tributario vigente.

Por otra parte, se hace del conocimiento de todas aquellas personas llamadas a suceder, que al momento de presentarse un litigio con la Administración Tributaria en relación al rechazo o disconformidad con los montos declarados en la respectiva declaración sucesoral, se recomienda según el caso, apelar a todos los medios de defensa establecidos en el

Código Orgánico Tributario vigente con la finalidad de que se puedan esclarecer las situaciones y objeciones de carácter particular atinentes a una sucesión determinada , todo ello en aras de que prevalezca ante todo un verdadero estado de derecho y justicia tributaria.

De igual modo, tomando en consideración de que existe una vasta gama de requisitos administrativos, los cuales necesariamente implican la realización de tramites adicionales por parte de los causahabientes, establecidos éstos en la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, y que a su vez deben ser acompañados para efectos de presentar la declaración sucesoral respectiva, se recomienda tanto a la Administración Tributaria como también a aquellos futuros investigadores que desean especializarse en la materia administrativa-tributaria, efectuar un análisis a la Ley sobre Simplificación de Trámites Administrativos y sus posibles repercusiones en materia de sucesoral, todo ello con el objeto de aportar la simplicidad, transparencia, celeridad, eficacia, claridad, pertinencia y sobre todo la sencillez en aquellos trámites necesarios para la presentación de la declaración citada up-supra por parte de los herederos. Las referidas condiciones, además de estar ampliamente consagradas en la Ley in comento, poseen carácter constitucional por estar estipulados en la Carta Magna.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Adrianza Alvarez, Herculino. (1991). Hacienda Pública. Maracaibo. Editorial de la Universidad del Zulia.

Azuaje, L., (2001). Estrategias de la Oficina de Divulgación Tributaria y Relaciones Institucionales del SENIAT para Difundir la Cultura Tributaria en las Personas Naturales. Caracas, Venezuela. Universidad Santa María.

Brewer-Carias, Allan R. (1999). La constitución de 1999. Derecho Constitucional Venezolano. Tomo I. 4ta Ed. Colección textos legislativos No. 20. Caracas. Editorial jurídica Venezolana.

Carlos E. Weffe H. Aplicación del Código Orgánico Tributario a la tributación estatal y municipal. [carlos.weffe@weffe.net](mailto:carlos.weffe@weffe.net) (fecha de consulta 22/08/2009).

Carvarjal, M. (1999, Diciembre 20) "Lo que usted debe saber del impuesto sucesoral" Diario Hoy, p. F-11

Casado Hidalgo, Luis R. (1978). Temas de Hacienda Pública. Caracas. Ediciones de la Contraloría General de la República.

Código Orgánico Tributario. Comentado y Comparado, Legis Editores C.A. 2008.

Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Ordinaria No. 37.305. Octubre 17, 2.001

Constitución de República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial No. 5.453. Marzo 24, 2.000.

D'Ascoli Centeno, Humberto. (1995). La aplicabilidad de las normas procedimentales previstas en el Código Orgánico Tributario, a la tributación municipal. Revista de Derecho Tributario (abril, mayo y junio) de 1995. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Decreto No. 310 (Creación del SENIAT) (1994, Agosto 16). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 35.525 (Ordinaria), Agosto 16, 1994.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. (1993). Derecho Financiero. Vol. 1. 5ta Ed. Buenos Aires. Ediciones de Palma.

Hernández Ron, J.M. (1943). Tratado elemental de Derecho Administrativo, 2da Ed. Tomo I. Caracas. Editorial Las Novedades.

Ley de impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos (1999) Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 5391 (Extraordinaria), Octubre 22, 1999.

Marco A. Crespo A. (2010). Lecciones de Hacienda Pública Municipal. Caracas, Venezuela.

Mizrachi, Ezra. (2000). Potestades tributarias de los entes políticos territoriales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, V jornadas venezolanas de Derecho Tributario: aspectos tributarios en la constitución de 1999. Caracas. Livrosca.

Palacios Marquez, Leonardo. (1996). Políticas de reducción de la evasión de los tributos municipales: propuestas para una modernización y reforma de la Administración Tributaria local, en tributación municipal en Venezuela I: aspectos jurídicos y administrativos. Caracas. PH Editorial C.A.

Parra Manzano, Galsuinda Veda. (2008). Manual de Derecho Administrativo General. 2da Ed. Caracas. Vadell Hermanos Editores.

Planchart Mendoza, Antonio. (2005). Reflexiones en torno a la base imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, en temas sobre tributación municipal en Venezuela. Obra colectiva. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta Gaceta Oficial Extraordinaria Nº 5662, de fecha 24 de septiembre de 2003.

Resolución No. 32 (Sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT) (1995, Marzo 24).

Romero-Muci, Humberto. (1997). Jurisprudencia tributaria municipal y la autonomía local (1936-1996) Tomo I. Caracas. Venezuela. Editorial Jurídica Venezolana.

Sainz De Bujanda, Fernando. (1993). Lecciones de Derecho Financiero. 10.Ed. Madrid, España. Universidad Complutense, Facultad de Derecho.

Villegas Moreno, José Luis. (2007). Derecho Administrativo Municipal. San Cristóbal. Librería y Galería Sin Límite.